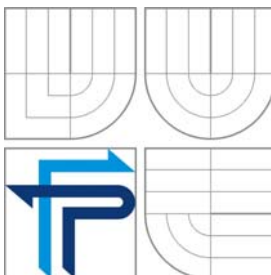


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
DEPARTMENT OF FINANCES

HARMONIZACE ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ V EU

HARMONIZATION OF TAXATION OF CORPORATIONS IN THE EU

DISERTAČNÍ PRÁCE

DISSERTATION THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Mgr. Ing. HANA SKALICKÁ, BA

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Doc. Ing. ZDENĚK SADOVSKÝ, CSc.

BRNO 2008

Abstrakt

Po vstupu do Evropské Unie problematika daní dostala a stále dostává zcela nový ráz. Vytváří se tak úplně jiné právní prostředí, a to nejen v České republice, ale i v Evropské unii samotné, kde až doposud byly harmonizovány pouze nepřímé daně. Přímé daně jsou zatím ponechány plně v kompetenci členských států. Objevují se však tlaky na harmonizaci i tohoto odvětví. Daň z přidané hodnoty je jedním z nejčastějších předmětů sporů u Evropského soudního dvora v Lucemburku a stále většího významu nabývají i jeho rozsudky v oblasti přímých daní. Dojde i zde k tak významné harmonizaci jako na poli daní nepřímých?

Aby se případný investor mohl objektivně rozhodnout, do které společnosti investovat a proč, musí mít možnost tyto společnosti objektivně porovnat. A jedním z rozhodujících kritérií je určitě velikost zisku po zdanění a na to navazující případná výplata dividend. Pokud se budou uplatňovat různé způsoby zdanění v různých členských státech, nebude možnost podniky z různých členských států objektivně srovnat.

Cílem této disertační práce je na základě výzkumu provedeného ve všech 27 členských státech Evropské unie ohledně zdaňování korporací navrhnout metodu, jak harmonizovat zdaňování korporací tak, aby byly odstraněny překážky, které brání společností při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

K dosažení tohoto cíle byly zvoleny tři dílčí cíle:

- analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech Evropské unie na základě výzkumu prováděného ve všech 27 členských státech,
- analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností,
- navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v Evropské unii.

V závěru této disertační práce jsou zdůrazněny její přínosy pro vědu, praxi a pedagogickou činnost.

Abstract

After accession to the European Union, tax issues acquired and are still acquiring an entirely new character. A new legal environment is forming both in the Czech Republic and in the European Union. Until now, only indirect taxes have been harmonised, with direct taxes having remained in the domain of each member state. However, we are now feeling pressure to harmonise this area as well. Cases concerning value added tax belong to those that are now most often being resolved in front of the European Court of Justice in Luxembourg. Cases regarding direct taxes are also becoming increasingly important. Will direct taxes be harmonized to the same extent as indirect taxes have?

When potential investor is considering his investment into a company, he needs to match comparable figures. Definitely, one of the most important criterions is the amount of profit after taxation followed by payout of dividends. If there are different ways of taxation of corporations in various EU Member States, then there would be no possibility to compare corporations placed in various EU Member States objectively.

Therefore, the aim of this thesis is, based on the research in the whole EU regarding taxation of corporations, to suggest a method how to harmonize taxation of corporations, which now prevents companies from trading in a single EU market, and also to minimize corporation's costs of fulfilment of tax administration requirements of each Member State.

This aim has been achieved through the following partial aims:

- An analysis of taxation of corporations in each of all 27 EU Member States,
- An analysis of proposals of the European Commission regarding harmonisation of taxation of companies,
- Suggestion of own method of harmonization of taxation of corporations in the EU.

In conclusion, there are emphasized the contributions of this thesis to the science, to the practice and to education.

Klíčová slova

Daně, daňově uznatelné náklady, daňově neuznatelné náklady, daňové sazby, daňové subjekty, daňové ztráty, dvojí zdanění, Evropská unie, Evropský soudní dvůr, Evropská společnost, přímé daně, harmonizace, skupinové zdanění, správa daní, srážková daň, systém kalkulace daně, základ daně, zdanitelný příjem, zdanění společností, zdaňovací období, zdaňování korporací.

Key words

Taxes, tax deductible costs, tax non-deductible costs, tax rates, persons liable to tax, tax losses, double taxation, the European Union, the European Court of Justice, European Society, direct taxes, harmonization, group taxation, administration of taxes, withholding tax, system of calculation of tax, tax base, taxable income, taxation of corporations, taxable period.

Bibliografická citace disertační práce

SKALICKÁ, H.: *Harmonizace zdaňování korporací v EU*. Disertační práce. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 236 s. Vedoucí disertační práce Doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.

Prohlášení

Prohlašuji, že disertační práci na téma „Harmonizace zdaňování korporací v EU“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího disertační práce Doc. Ing. Zdeňka Sadovského, CSc. a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou všechny náležitě citované v práci a uvedené v seznamu literatury na konci práce. Jako autor uvedené disertační práce dále prohlašuji, že v souvislosti s vytvořením této disertační práce jsem neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne.....

.....
Mgr. Ing. Hana Skalická, BA

Poděkování

Ráda bych poděkovala svému školiteli Doc. Ing. Zdeňkovi Sadovskému, CSc. za metodické a odborné vedení v průběhu celého doktorského studia a při zpracování této disertační práce.

Poděkování patří také mému manželovi, rodině, kolegům a přátelům, kteří mi poskytli mnoho inspirujících názorů a pomoc při zpracování disertační práce.

Obsah

ÚVOD.....	1
1 ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ PROBLÉMU.....	3
2 VÝCHODISKA A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE	4
2.1 VÝCHODISKA DISERTAČNÍ PRÁCE	4
2.2 CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE	4
3 PŘEHLED O SOUČASNÉM STAVU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY.....	6
3.1 PRÁVNÍ VÝCHODISKA DAŇOVÉ HARMONIZACE V EU	6
3.1.1 <i>Definice základních pojmů</i>	6
Daň	6
Daňová harmonizace	7
3.1.2 <i>Pojem a závaznost práva EU/ES</i>	8
3.1.3 <i>Ustanovení primárního práva ES o daňové harmonizaci</i>	9
3.2 ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	10
3.2.1 <i>Mezinárodní dvojí zdanění</i>	10
3.2.2 <i>Smlouvy o zamezení dvojího zdanění</i>	10
3.2.3 <i>EU Model Tax Convention?</i>	12
3.3 HARMONIZACE PŘÍMÝCH DANÍ, ZEJMÉNA PŘI ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ	12
3.3.1 <i>Vývoj harmonizace v oblasti zdaňování korporací</i>	12
3.3.2 <i>Legislativa ES v oblasti zdaňování korporací</i>	14
3.3.2.1 <i>Fúze společností z různých členských států v návaznosti na směrnici o společném systému zdanění při fúzích a Evropskou společností</i>	14
3.3.2.2 <i>Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států</i> ..	17
3.3.2.3 <i>Směrnice č. 90/436/EC, tzv. Arbitrážní konvence a OECD transfer pricing guidelines</i>	18
3.3.2.4 <i>Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států</i>	19
3.3.2.5 <i>Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru</i>	19
3.3.2.6 <i>Směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní</i>	20
3.3.2.7 <i>Směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek</i>	20
3.4 JUDIKATURA ESD.....	21
3.4.1 <i>Význam judikatury ESD</i>	21
3.4.2 <i>Některé významné judikáty v oblasti zdaňování korporací</i>	22
Rozsudek ESD ve věci Saint-Gobain č C-307/97.....	22
Rozsudek ESD ve věci Lankhorst-Hohorst č. C-324/00.....	22
Rozsudek ESD ve věci CLT-UFA č. C-253/03	22
Rozsudek ESD ve věci Marks & Spencer plc. č. C-466/03	22
Rozsudek ESD ve věci Keller č. C-471/04.....	22

Rozsudek ESD ve věci Denkavit č. C-170/05	23
3.5 SOUČASNÉ NÁVRHY EVROPSKÉ KOMISE NA HARMONIZACI ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ	23
4 ŘEŠENÍ DÍLČÍCH CÍLŮ PRÁCE A PREZENTACE VÝSLEDKŮ VLASTNÍHO VÝZKUMU	24
4.1 ANALÝZA ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ V JEDNOTLIVÝCH ČLENSKÝCH STÁTECH EU	24
4.1.1 <i>Belgie</i>	24
4.1.1.1 Typ daňového systému	24
4.1.1.2 Zákonný rámec	24
4.1.1.3 Daňové subjekty	24
4.1.1.4 Zdaňovací období	25
4.1.1.5 Zdanitelný příjem a základ daně.....	26
4.1.1.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	26
4.1.1.7 Uplatnitelnost daňových ztrát	27
4.1.1.8 Sazba daně	28
4.1.1.9 Skupinové zdanění	29
4.1.1.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů právnických osob)	29
4.1.1.11 Správa daní	29
4.1.1.12 Srážková daň	30
4.1.1.13 Systém kalkulace daně	30
4.1.2 <i>Bulharsko</i>	31
4.1.2.1 Typ daňového systému	31
4.1.2.2 Zákonný rámec	31
4.1.2.3 Daňové subjekty	31
4.1.2.4 Zdaňovací období	32
4.1.2.5 Zdanitelný příjem a základ daně.....	32
4.1.2.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	33
4.1.2.7 Uplatnitelnost daňových ztrát	34
4.1.2.8 Sazba daně	34
4.1.2.9 Skupinové zdanění	34
4.1.2.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	34
4.1.2.11 Správa daní	35
4.1.2.12 Srážková daň	36
4.1.2.13 Systém kalkulace daně	36
4.1.3 <i>Česká republika</i>	37
4.1.3.1 Typ daňového systému	37
4.1.3.2 Zákonný rámec	37
4.1.3.3 Daňové subjekty	37
4.1.3.4 Zdaňovací období	37
4.1.3.5 Zdanitelný příjem a základ daně.....	38
4.1.3.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	39
4.1.3.7 Uplatnitelnost daňových ztrát	41
4.1.3.8 Sazba daně	42
4.1.3.9 Skupinové zdanění	42
4.1.3.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	42

4.1.3.11	Správa daní	43
4.1.3.12	Srážková daň	45
4.1.3.13	Systém kalkulace daně	46
4.1.4	<i>Dánsko</i>	46
4.1.4.1	Typ daňového systému	46
4.1.4.2	Zákonný rámec	47
4.1.4.3	Daňové subjekty	47
4.1.4.4	Zdaňovací období	48
4.1.4.5	Zdanitelný příjem a základ daně	48
4.1.4.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	48
4.1.4.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	49
4.1.4.8	Sazba daně	49
4.1.4.9	Skupinové zdanění	49
4.1.4.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	50
4.1.4.11	Správa daní	51
4.1.4.12	Srážková daň	51
4.1.4.13	Systém kalkulace daně	52
4.1.5	<i>Estonsko</i>	52
4.1.5.1	Typ daňového systému	52
4.1.5.2	Zákonný rámec	53
4.1.5.3	Daňové subjekty	53
4.1.5.4	Zdaňovací období	53
4.1.5.5	Zdanitelný příjem a základ daně	54
4.1.5.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	54
4.1.5.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	55
4.1.5.8	Sazba daně	55
4.1.5.9	Skupinové zdanění	55
4.1.5.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	55
4.1.5.11	Správa daní	55
4.1.5.12	Srážková daň	56
4.1.5.13	Systém kalkulace daně	57
4.1.6	<i>Finsko</i>	58
4.1.6.1	Typ daňového systému	58
4.1.6.2	Zákonný rámec	58
4.1.6.3	Daňové subjekty	58
4.1.6.4	Zdaňovací období	59
4.1.6.5	Zdanitelný příjem a základ daně	59
4.1.6.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	60
4.1.6.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	61
4.1.6.8	Sazba daně	61
4.1.6.9	Skupinové zdanění	61
4.1.6.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	62
4.1.6.11	Správa daní	62
4.1.6.12	Srážková daň	64
4.1.6.13	Systém kalkulace daně	64

4.1.7	<i>Francie</i>	65
4.1.7.1	Typ daňového systému	65
4.1.7.2	Zákonný rámec	65
4.1.7.3	Daňové subjekty	65
4.1.7.4	Zdaňovací období	66
4.1.7.5	Zdanitelný příjem a základ daně	67
4.1.7.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	68
4.1.7.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	69
4.1.7.8	Sazba daně	69
4.1.7.9	Skupinové zdanění	70
4.1.7.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	71
4.1.7.11	Správa daní	71
4.1.7.12	Srážková daň	72
4.1.7.13	Systém kalkulace daně	72
4.1.8	<i>Irsko</i>	73
4.1.8.1	Typ daňového systému	73
4.1.8.2	Zákonný rámec	73
4.1.8.3	Daňové subjekty	73
4.1.8.4	Zdaňovací období	74
4.1.8.5	Zdanitelný příjem a základ daně	74
4.1.8.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	75
4.1.8.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	75
4.1.8.8	Sazba daně	76
4.1.8.9	Skupinové zdanění	76
4.1.8.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	77
4.1.8.11	Správa daní	77
4.1.8.12	Srážková daň	78
4.1.8.13	Systém kalkulace daně	78
4.1.9	<i>Itálie</i>	78
4.1.9.1	Typ daňového systému	78
4.1.9.2	Zákonný rámec	79
4.1.9.3	Daňové subjekty	79
4.1.9.4	Zdaňovací období	79
4.1.9.5	Zdanitelný příjem a základ daně	79
4.1.9.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	80
4.1.9.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	81
4.1.9.8	Sazba daně	81
4.1.9.9	Skupinové zdanění	82
4.1.9.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	83
4.1.9.11	Správa daní	83
4.1.9.12	Srážková daň	85
4.1.9.13	Systém kalkulace daně	85
4.1.10	<i>Kypr</i>	85
4.1.10.1	Typ daňového systému	85

4.1.10.2	Zákonný rámec	86
4.1.10.3	Daňové subjekty	86
4.1.10.4	Zdaňovací období	86
4.1.10.5	Zdanitelný příjem a základ daně	87
4.1.10.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	88
4.1.10.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	89
4.1.10.8	Sazba daně	89
4.1.10.9	Skupinové zdanění	90
4.1.10.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	90
4.1.10.11	Správa daní	90
4.1.10.12	Srážková daň	92
4.1.10.13	Systém kalkulace daně	93
4.1.11	<i>Litva</i>	93
4.1.11.1	Typ daňového systému	93
4.1.11.2	Zákonný rámec	94
4.1.11.3	Daňové subjekty	94
4.1.11.4	Zdaňovací období	94
4.1.11.5	Zdanitelný příjem a základ daně	94
4.1.11.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	95
4.1.11.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	96
4.1.11.8	Sazba daně	96
4.1.11.9	Skupinové zdanění	97
4.1.11.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	97
4.1.11.11	Správa daní	97
4.1.11.12	Srážková daň	98
4.1.11.13	Systém kalkulace daně	98
4.1.12	<i>Lotyšsko</i>	99
4.1.12.1	Typ daňového systému	99
4.1.12.2	Zákonný rámec	99
4.1.12.3	Daňové subjekty	99
4.1.12.4	Zdaňovací období	100
4.1.12.5	Zdanitelný příjem a základ daně	100
4.1.12.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	100
4.1.12.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	101
4.1.12.8	Sazba daně	101
4.1.12.9	Skupinové zdanění	101
4.1.12.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	102
4.1.12.11	Správa daní	102
4.1.12.12	Srážková daň	104
4.1.12.13	Systém kalkulace daně	104
4.1.13	<i>Lucembursko</i>	104
4.1.13.1	Typ daňového systému	104
4.1.13.2	Zákonný rámec	105
4.1.13.3	Daňové subjekty	105
4.1.13.4	Zdaňovací období	106

4.1.13.5	Zdanitelný příjem a základ daně.....	106
4.1.13.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	107
4.1.13.7	Uplatnitelnost daňových ztrát.....	108
4.1.13.8	Sazba daně.....	108
4.1.13.9	Skupinové zdanění	109
4.1.13.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	112
4.1.13.11	Správa daní.....	112
4.1.13.12	Srážková daň	113
4.1.13.13	Systém kalkulace daně	113
4.1.14	<i>Maďarsko</i>	114
4.1.14.1	Typ daňového systému.....	114
4.1.14.2	Zákonný rámec.....	114
4.1.14.3	Daňové subjekty	114
4.1.14.4	Zdaňovací období.....	115
4.1.14.5	Zdanitelný příjem a základ daně.....	116
4.1.14.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	116
4.1.14.7	Uplatnitelnost daňových ztrát.....	117
4.1.14.8	Sazba daně.....	118
4.1.14.9	Skupinové zdanění	118
4.1.14.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	118
4.1.14.11	Správa daní.....	119
4.1.14.12	Srážková daň	120
4.1.14.13	Systém kalkulace daně	120
4.1.15	<i>Malta</i>	121
4.1.15.1	Typ daňového systému.....	121
4.1.15.2	Zákonný rámec.....	122
4.1.15.3	Daňové subjekty	122
4.1.15.4	Zdaňovací období.....	122
4.1.15.5	Zdanitelný příjem a základ daně.....	122
4.1.15.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	124
4.1.15.7	Uplatnitelnost daňových ztrát.....	124
4.1.15.8	Sazba daně.....	125
4.1.15.9	Skupinové zdanění	125
4.1.15.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	126
4.1.15.11	Správa daní.....	126
4.1.15.12	Srážková daň	127
4.1.15.13	Systém kalkulace daně	127
4.1.16	<i>Německo</i>	127
4.1.16.1	Typ daňového systému.....	127
4.1.16.2	Zákonný rámec.....	128
4.1.16.3	Daňové subjekty	128
4.1.16.4	Zdaňovací období.....	129
4.1.16.5	Zdanitelný příjem a základ daně.....	129
4.1.16.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	130
4.1.16.7	Uplatnitelnost daňových ztrát.....	131

4.1.16.8	Sazba daně	132
4.1.16.9	Skupinové zdanění	132
4.1.16.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	133
4.1.16.11	Správa daní	133
4.1.16.12	Srážková daň	134
4.1.16.13	Systém kalkulace daně	135
4.1.17	Nizozemí	135
4.1.17.1	Typ daňového systému	135
4.1.17.2	Zákonný rámec	136
4.1.17.3	Daňové subjekty	136
4.1.17.4	Zdaňovací období	136
4.1.17.5	Zdanitelný příjem a základ daně	137
4.1.17.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	137
4.1.17.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	138
4.1.17.8	Sazba daně	138
4.1.17.9	Skupinové zdanění	139
4.1.17.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	140
4.1.17.11	Správa daní	140
4.1.17.12	Srážková daň	141
4.1.17.13	Systém kalkulace daně	142
4.1.18	Polsko	143
4.1.18.1	Typ daňového systému	143
4.1.18.2	Zákonný rámec	143
4.1.18.3	Daňové subjekty	143
4.1.18.4	Zdaňovací období	144
4.1.18.5	Zdanitelný příjem a základ daně	144
4.1.18.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	145
4.1.18.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	145
4.1.18.8	Sazba daně	145
4.1.18.9	Skupinové zdanění	146
4.1.18.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	146
4.1.18.11	Správa daní	147
4.1.18.12	Srážková daň	147
4.1.18.13	Systém kalkulace daně	148
4.1.19	Portugalsko	148
4.1.19.1	Typ daňového systému	148
4.1.19.2	Zákonný rámec	149
4.1.19.3	Daňové subjekty	149
4.1.19.4	Zdaňovací období	149
4.1.19.5	Zdanitelný příjem a základ daně	149
4.1.19.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	150
4.1.19.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	151
4.1.19.8	Sazba daně	151
4.1.19.9	Skupinové zdanění	151
4.1.19.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	152

4.1.19.11	Správa daní	153
4.1.19.12	Srážková daň	154
4.1.19.13	Systém kalkulace daně	154
4.1.20	Rakousko	155
4.1.20.1	Typ daňového systému	155
4.1.20.2	Zákonný rámec	155
4.1.20.3	Daňové subjekty	155
4.1.20.4	Zdaňovací období	156
4.1.20.5	Zdanitelný příjem a základ daně	156
4.1.20.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	157
4.1.20.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	158
4.1.20.8	Sazba daně	158
4.1.20.9	Skupinové zdanění	159
4.1.20.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	160
4.1.20.11	Správa daní	160
4.1.20.12	Srážková daň	161
4.1.20.13	Systém kalkulace daně	161
4.1.21	Rumunsko	162
4.1.21.1	Typ daňového systému	162
4.1.21.2	Zákonný rámec	162
4.1.21.3	Daňové subjekty	162
4.1.21.4	Zdaňovací období	163
4.1.21.5	Zdanitelný příjem a základ daně	163
4.1.21.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	163
4.1.21.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	164
4.1.21.8	Sazba daně	164
4.1.21.9	Skupinové zdanění	165
4.1.21.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	165
4.1.21.11	Správa daní	165
4.1.21.12	Srážková daň	165
4.1.21.13	Systém kalkulace daně	166
4.1.22	Řecko	166
4.1.22.1	Typ daňového systému	166
4.1.22.2	Zákonný rámec	166
4.1.22.3	Daňové subjekty	166
4.1.22.4	Zdaňovací období	167
4.1.22.5	Zdanitelný příjem a základ daně	168
4.1.22.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	169
4.1.22.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	170
4.1.22.8	Sazba daně	170
4.1.22.9	Skupinové zdanění	170
4.1.22.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	170
4.1.22.11	Správa daní	170
4.1.22.12	Srážková daň	171
4.1.22.13	Systém kalkulace daně	172

4.1.23	<i>Slovensko</i>	172
4.1.23.1	Typ daňového systému	172
4.1.23.2	Zákonný rámec	172
4.1.23.3	Daňové subjekty	173
4.1.23.4	Zdaňovací období	173
4.1.23.5	Zdanitelný příjem a základ daně	173
4.1.23.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	174
4.1.23.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	175
4.1.23.8	Sazba daně	175
4.1.23.9	Skupinové zdanění	175
4.1.23.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	175
4.1.23.11	Správa daní	175
4.1.23.12	Srážková daň	177
4.1.23.13	Systém kalkulace daně	177
4.1.24	<i>Slovinsko</i>	177
4.1.24.1	Typ daňového systému	177
4.1.24.2	Zákonný rámec	178
4.1.24.3	Daňové subjekty	178
4.1.24.4	Zdaňovací období	178
4.1.24.5	Zdanitelný příjem a základ daně	178
4.1.24.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	179
4.1.24.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	179
4.1.24.8	Sazba daně	180
4.1.24.9	Skupinové zdanění	180
4.1.24.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	180
4.1.24.11	Správa daní	180
4.1.24.12	Srážková daň	181
4.1.24.13	Systém kalkulace daně	181
4.1.25	<i>Španělsko</i>	182
4.1.25.1	Typ daňového systému	182
4.1.25.2	Zákonný rámec	182
4.1.25.3	Daňové subjekty	182
4.1.25.4	Zdaňovací období	183
4.1.25.5	Zdanitelný příjem a základ daně	183
4.1.25.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	184
4.1.25.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	184
4.1.25.8	Sazba daně	185
4.1.25.9	Skupinové zdanění	185
4.1.25.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	186
4.1.25.11	Správa daní	187
4.1.25.12	Srážková daň	188
4.1.25.13	Systém kalkulace daně	189
4.1.26	<i>Švédsko</i>	189
4.1.26.1	Typ daňového systému	189

4.1.26.2	Zákonný rámec	189
4.1.26.3	Daňové subjekty	189
4.1.26.4	Zdaňovací období	190
4.1.26.5	Zdanitelný příjem a základ daně	190
4.1.26.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	191
4.1.26.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	191
4.1.26.8	Sazba daně	192
4.1.26.9	Skupinové zdanění	192
4.1.26.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	194
4.1.26.11	Správa daní	194
4.1.26.12	Srážková daň	195
4.1.26.13	Systém kalkulace daně	195
4.1.27	<i>Velká Británie</i>	196
4.1.27.1	Typ daňového systému	196
4.1.27.2	Zákonný rámec	196
4.1.27.3	Daňové subjekty	196
4.1.27.4	Zdaňovací období	197
4.1.27.5	Zdanitelný příjem a základ daně	197
4.1.27.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	198
4.1.27.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	198
4.1.27.8	Sazba daně	199
4.1.27.9	Skupinové zdanění	199
4.1.27.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	200
4.1.27.11	Správa daní	200
4.1.27.12	Srážková daň	201
4.1.27.13	Systém kalkulace daně	201
4.2	ANALÝZA NÁVRHŮ EVROPSKÉ KOMISE OHLEDNĚ HARMONIZACE ZDAŇOVÁNÍ SPOLEČNOSTÍ	203
1.2.1	<i>Harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti (Home State Taxation)</i>	203
1.2.2	<i>Společné zdanění konsolidovaným základem daně (Common Corporate Consolidated Tax Base)</i> 203	
1.2.3	<i>Zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností (European Union Company Tax)</i>	206
1.2.4	<i>Povinně harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonised Corporate Tax Base)</i>	206
4.3	NAVRŽENÍ VLASTNÍ METODY HARMONIZACE ZDAŇOVÁNÍ SPOLEČNOSTÍ V EU	207
4.3.1	<i>Harmonizace strukturální</i>	207
4.3.2	<i>Harmonizace přímá</i>	208
4.3.3	<i>Právní forma harmonizace</i>	208
4.3.4	<i>Jak zohlednit výsledky negativní harmonizace</i>	209
4.3.5	<i>Role administrativních nákladů</i>	209
4.3.6	<i>Kalkulace základu daně</i>	210
4.3.6.1	Typ daňového systému	210
4.3.6.2	Zákonný rámec	210
4.3.6.3	Daňové subjekty	211
4.3.6.4	Zdaňovací období	211

4.3.6.5	Zdanitelný příjem a základ daně	212
4.3.6.6	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	212
4.3.6.7	Uplatnitelnost daňových ztrát	213
4.3.6.8	Sazba daně	214
4.3.6.9	Skupinové zdanění	214
4.3.6.10	Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)	214
4.3.6.11	Správa daní	215
4.3.6.12	Srážková daň	215
4.3.6.13	Systém kalkulace daně	216
5	ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE A POUŽITÉ METODY	217
5.1	ZÁKLADNÍ METODY POUŽITÉ PŘI ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE	217
5.2	METODIKA DOTAZNÍKOVÉHO ŠETŘENÍ	218
5.2.1	<i>Vlastní dotazník</i>	218
5.2.2	<i>Výběr respondentů</i>	219
5.2.3	<i>Provedení dotazníkového šetření</i>	219
6	PŘÍNOSY DISERTAČNÍ PRÁCE	221
6.1	KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO VĚDU	222
6.2	KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO PRAXI	222
6.3	KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO PEDAGOGICKOU OBLAST	223
	ZÁVĚR	224
	POUŽITÉ ZDROJE	226
	SEZNAM ZKRATEK	229
	SEZNAM PŘÍLOH	230
	PŘÍLOHY	231
	PŘÍLOHA Č. 1: ZNĚNÍ DAŇOVÝCH USTANOVENÍ SMLOUVY ES	231
	PŘÍLOHA Č. 2: CELKOVÉ DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ KORPORACÍ V EU	232
	PŘÍLOHA Č. 3: SEZNAM PUBLIKACÍ	233
	PŘÍSPĚVKY NA KONFERENCÍCH	233
	PŘÍSPĚVKY V ODBORNÝCH ČASOPISECH	234
	PŘÍLOHA Č. 4: CURRICULUM VITAE	236

Úvod

V roce 2004 Česká republika vstoupila do Evropské unie („EU“). Tím se mimo jiné zavázala respektovat právní normy Evropského společenství, včetně norem daňových. Jak vyplývá z článků 90 – 93 Smlouvy o založení Evropských společenství („Smlouva ES“), je zakázáno veškeré diskriminující zdaňování zboží dovezeného z jiných členských států za účelem zajištění ochrany volného pohybu zboží před neodůvodněným finančním zatěžováním členskými státy. Členské státy tak nesmějí podrobovat výrobky z jiných členských států vyššímu vnitřnímu zdanění než jsou podrobovány výrobky domácí. Evropský soudní dvůr („ESD“) rozšířil svým judikátem č. 142/77 v právní věci Statens Kontrol aplikaci článku 90 Smlouvy ES i na zdanění domácího zboží při vývozu.

Z výše uvedeného vyplývá, že v Evropské unii jsou zatím harmonizovány daně nepřímé, zejména daň z přidané hodnoty („DPH“), a to Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, což je přepis (recast) dříve používané Šesté směrnice o DPH, která byla v roce 2006 přepracována tak, aby její text reflektoval změny, které od jejího přijetí v roce 1977 nastaly.

Cílem harmonizace DPH je zajistit co možná největší míru daňové neutrality v komunitárním měřítku a odstranit diskriminaci dovozů a vývozů zboží mezi členskými státy. Harmonizační strategie v oblasti DPH je tak postavena jak na harmonizaci výpočtu daňového základu a na redukci počtu výjimek při určování daňového základu, tak na duální daňové sazbě (základní a snížené). Do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba DPH v žádném členském státě nižší než 15%, Rada rozhodne v souladu s článkem 93 Smlouvy o výši základní sazby, která bude uplatňována po 31. prosinci 2010. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, a to pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III a v čl. 102 a následujících Směrnice o společném systému DPH. Snížená sazba nesmí být nižší než 5%.

Právo Evropských společenství dále harmonizuje podmínky vracení DPH zaplacené osobami se sídlem mimo území EU, a to na základě Třinácté směrnice (86/560/EHS) o harmonizaci zákonů členských států vztahujících se k dani z obratu pro vracení DPH osobám s daňovou povinností, které nejsou usazeny na území EU. Za takové osoby jsou považovány všichni ti, kteří nemají trvalé bydliště nebo sídlo podnikání na území EU a neposkytovali na tomto

území žádné služby ani nedodávali zboží. Výjimku tvoří pouze poskytování přepravních služeb anebo služeb, kde je výlučným plátcem DPH příjemce. Při splnění podmínek daných Třináctou směrnicí má fyzická nebo právnická osoba právo na vrácení DPH za předpokladu, že její domovský stát uplatňuje podobná opatření vůči EU. Lhůty pro uplatnění nároků a limity pro vrácení DPH upravují členské státy.

V oblasti přímých daní, kam patří i zdaňování korporací, harmonizace zatím zdaleka nedosáhla takové úrovně jako u daní nepřímých. Je tomu tak pravděpodobně proto, že daňová harmonizace v rámci EU je do značné míry limitována možnostmi komunitární intervence. Daňová harmonizace dle práva ES nemá totiž za cíl sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, nýbrž zajistit jejich fungování a vývoj tak, aby neodporovaly zásadám jednotného vnitřního trhu. Vzhledem k tomu, že volný pohyb zboží a služeb jednoznačně přímo ovlivňují daně nepřímé, členské státy EU se shodly na tom, že v oblasti nepřímých daní je daňová harmonizace nezbytná. Jak je tomu však v případě daní přímých, a to zejména při zdaňování korporací?

1 Základní vymezení problému

Každý podnik musí platit daně, a to ať se nachází v České republice či jakémkoli jiném státě Evropské unie. Ve všech těchto zemích se však uplatňuje jiný způsob výpočtu základu daně, jiné daňové sazby. Vzhledem k otevřenosti hranic a ke svobodě pohybu zboží, služeb a kapitálu mají dnešní společnosti možnost podnikat v kterémkoli státě EU. S tím samozřejmě souvisí i systém zdanění těchto společností, neboť při rozhodování společnosti o jejím vstupu na trh jiného státu, je velice důležitým faktorem právě velikost zisku po zdanění, kterého společnost v takovém státě může dosáhnout, a tedy i samotný systém výpočtu daně a v neposlední řadě i administrativní zátěž spojená s daňovými povinnostmi v té které zemi. Pro vytvoření co nejvyššího zisku po zdanění je nyní nutná daňová optimalizace.

Aby se případný investor mohl objektivně rozhodnout, do které společnosti investovat a proč, musí mít možnost tyto společnosti objektivně porovnat. A jedním z rozhodujících kritérií je určitě velikost zisku po zdanění a na to navazující případná výplata dividend. Pokud se budou uplatňovat různé způsoby zdanění v různých členských státech, nebude možnost podniky objektivně srovnat. I proto se nyní Evropská komise snaží harmonizovat systém výpočtu základu daně společností.

Toto jsou důvody, proč jsem podnikla výzkum ve všech 27 členských státech EU ohledně zdaňování společností (tj. zejména postupu výpočtu daně, daňových sazeb), jehož výsledky jsou uvedeny dále v této práci. Data z jednotlivých zemí, jenž jsou podkladem této práce, jsou k právnímu stavu k 1.7.2008. Dále se zaměřím na to, jakou metodu harmonizace zdaňování společností nyní navrhuje Evropská unie a v neposlední řadě se pokusím navrhnout metodu harmonizace zdaňování společností v EU tak, aby daně nebyly limitujícím faktorem při vstupu obchodní společnosti na trh EU.

2 Výhodiska a cíle disertační práce

2.1 Výhodiska disertační práce

Zdaňování korporací patří do oblasti přímých daní, přičemž v této oblasti harmonizace zatím prakticky neexistuje. V primárním právu ES je zmíněna pouze harmonizace nepřímých daní, harmonizace přímých daní se dovozuje pouze nepřímo z článku 94 Smlouvy ES. Legislativa v oblasti sekundárního práva ES v oblasti přímých daní je podrobně uvedena v kapitole 3.3.2 této práce, avšak v porovnání s nepřímými daněmi se jedná téměř o nulovou harmonizaci.

Členské státy považují harmonizaci přímých daní za zásah do své suverenity a během celých 50 let nebyl dostatek politické vůle k prosazení harmonizace přímých daní. Přestože Evropská komise vnesla několik návrhů, jak přímé daně harmonizovat, všechny byly nakonec staženy. V současné době je toto téma opět aktuální, opět byly Evropskou komisí vytvořeny pracovní skupiny, které se zabývají harmonizací zejména daně z příjmů právnických osob. Konkrétní návrhy těchto pracovních skupin jsou uvedeny v kapitole 4.2 této práce. Detailní návrh společného konsolidovaného základu daně Evropská komise již představila, a to v podobě návrhu směrnice.

Zaměření této disertační práce je tedy stejné jako současná snaha Evropské komise, jak harmonizovat zdaňování korporací. Bez ohledu na to, zda-li přijdu s finálním návrhem harmonizace zdaňování korporací v EU dříve či později než pracovní skupina Evropské komise dojde ke konečnému závěru, bude velice zajímavé porovnat, zda-li některá z pracovních skupin Evropské komise dojde k témuž závěru jako já v této práci.

2.2 Cíle disertační práce

Daňová harmonizace dle práva ES nemá za cíl sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, nýbrž zajistit jejich fungování a vývoj tak, aby neodporovaly zásadám jednotného vnitřního trhu. A to je i hlavním cílem mé disertační práce. Pokusím se navrhnout metodu harmonizace zdaňování společností v EU tak, aby daně nebyly limitujícím faktorem při vstupu společností na trh EU. Aby kterákoli společnost z kteréhokoli členského státu EU mohla vstoupit na jakýkoli trh jiného členského státu EU, a to za stejných podmínek, jako ve svém domácím členském státě.

Tento obsáhlý a náročný cíl je možno rozdělit podle logického postupu do tří dílčích cílů, které jsou popsány níže a které dokládají, proč právě tyto otázky považuji za stěžejní a které budou dále v disertační práci zpracovány.

Tyto dílčí cíle lze shrnout do tří základních oblastí:

- Analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU – tedy výzkum prováděný ve všech 27 členských státech,
- Analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností,
- Navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v EU.

Na základě dostupných informací o současných systémech zdaňování korporací ve 27 členských státech EU je mým cílem navrhnout metodu, jak harmonizovat zdaňování korporací tak, aby byly odstraněny překážky, které brání společností při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány jejich náklady na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

V rámci výzkumu považuji za nutné zodpovědět zejména následující otázky:

- je vhodnější harmonizace strukturální či harmonizace daňových sazeb a proč,
- jakou formu by měla mít pozitivní harmonizace zdaňování korporací (tj. směrnice, nařízení či jiný nástroj?),
- jak zohlednit výsledky negativní harmonizace (tj. činnost ESD) při harmonizaci zdaňování korporací,
- harmonizovat přímo či nepřímo,
- jakou roli hrají administrativní náklady na vyrovnaní se s požadavky jednotlivých daňových povinností v jednotlivých zemích,
- jak je kalkulován základ daně korporací v jednotlivých členských státech EU, z čeho tento základ daně vychází (tj. účetnictví, IFRS či daňová evidence),
- zda-li je plně eliminováno dvojí zdanění příjmů, pokud ne – proč a jak to napravit,
- jak vysoké jsou sazby daně z příjmů korporací.

Na základě vyhodnocení odpovědí na výše uvedené otázky navrhnout konkrétní metodu harmonizace zdaňování korporací v EU tak, aby daňové povinnosti korporací v EU nebyly

překážkou bránící korporacím při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány administrativní náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

3 Přehled o současném stavu řešené problematiky

3.1 Právní východiska daňové harmonizace v EU

3.1.1 Definice základních pojmů

Daň

Chceme-li v dnešní době vymezit pojem daně, nemůžeme učinit to, že v platném právním předpise vyhledáme příslušné ustanovení, které tento pojem definuje, protože české pozitivní právo takové ustanovení nemá. Musíme se ubírat poněkud složitější cestou a pojem daně dovodit zobecněním toho, co zjišťujeme z jednotlivých právních norem upravujících daňové vztahy.

Jak vyplývá z článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ČR, daně lze ukládat pouze na základě zákona. Stejně jako v ostatních evropských státech je v ČR tedy splněn požadavek zákonnosti výběru daní. Definici daně v platném právu obsahuje např. německý právní řád, který daněmi rozumí peněžitá plnění, která nejsou protiplněním za zvláštní plnění a jsou ukládána veřejnoprávními územními korporacemi (státem, obcemi) za účelem dosažení příjmů všem těm, u nichž jsou naplněny podmínky, se kterými zákon spojuje platební povinnost.

Na základě studia daňových zákonů a předpisů můžeme vysledovat tyto znaky daně¹:

- daň je povinné peněžní plnění stanovené zákonem
- má vynutitelný charakter
- zákon přesně vymezuje skutečnosti, které zakládají daňovou povinnost a rozhodují o její výši a lhůtách splatnosti
- jedná se o nenávratný rozpočtový příjem.

¹ Urbánková D.: Pojem daně z pohledu daňové právní teorie, časopis Daně č. 6/1998, strana 11 - 17

Základní dělení daní:

- daně přímé jsou daně důchodového typu, které platí plátce do státního rozpočtu buď přímo anebo prostřednictvím jiných institucí (např. prostřednictvím zaměstnavatele). Typickou přímou daní je daň z příjmů (a to jak fyzických, tak právnických osob), dále sem z českých daní patří daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí, silniční daň,
- daně nepřímé, které za poplatníka odvádí plátce daně – tj. neplatíme je přímo, ale prostřednictvím třetí osoby; typickou nepřímou daní je daň z přidané hodnoty, dále sem patří spotřební daně a energetické daně.

Daňová harmonizace²

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.

Úroveň daňové harmonizace, kdy všechny země aplikují rozdílné daně, můžeme rozdělit na situace, kdy:

- harmonizace neexistuje – neexistují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a neexistuje ani spolupráce na administrativní úrovni,
- existuje tzv. mírná harmonizace – existují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a existuje i další spolupráce na administrativní úrovni.

Dále můžeme rozlišovat mezi harmonizací:

- strukturální – harmonizace struktury daňového systému,
- daňových sazeb - pouze harmonizace daňových sazeb,
- pozitivní – proces sbližování národních daňových systémů států ES prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které využívá Evropská Komise; výsledkem pozitivní harmonizace je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla,
- negativní – výsledek činnosti Evropského soudního dvora, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury ESD, nikoliv na základě implementace směrnic či nařízení; na rozdíl od harmonizace pozitivní tento druh harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy.

² Nerudová D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, ASPI, Praha 2005, str. 13 - 16

- přímou – klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo,
- nepřímou – snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva; v současné době se tato nepřímá harmonizace projevuje zejména při zdaňování společností prostřednictvím harmonizace účetnictví pomocí Mezinárodních účetních standardů.

3.1.2 Pojem a závaznost práva EU/ES

Daňová harmonizace v EU, stejně jako jakákoli jiná harmonizace právních předpisů v EU má kořeny v právu EU, resp. právu Evropských společenství. Vzhledem k tomu, že Evropská unie je označení pro celek tvořený členskými státy Evropských společenství zavedený Maastrichtskou smlouvou a k tomu, že Evropská unie není z právního hlediska mezinárodní organizací, neboť nemá právní subjektivitu, tak mezinárodní smlouvy se státy neuzavírá Evropská unie, ale Evropská společenství („ES“). Pojem Evropská společenství je označením pro původně tři, nyní již pouze dvě společenství, a to:

- Evropské hospodářské společenství (vznik v roce 1957 Římskými smlouvami), Maastrichtskou smlouvou bylo přejmenováno na Evropské společenství
- Evropské společenství pro atomovou energii (vznik v roce 1957 Římskými smlouvami)
- Evropské společenství uhlí a oceli (vzniklo na základě Pařížské smlouvy v roce 1951, bylo dojednáno na 50 let, tudíž zaniklo 23.7.2002)

EU nenahrazuje ES, oba celky existují paralelně vedle sebe s totožnou členskou základnou, avšak s různou působností.

Pro ES je typická nadstátnost, která se projevuje především závazností přijatých opatření i pro ty státy, které je neschválily, jakož i vynutitelností plnění těchto opatření.

Působnost EU je stanovena širěji, neboť zahrnuje: 1. pilíř EU = působnost ES (pouze pro právo ES je typická nadstátnost), 2. pilíř EU = zahraniční politika a vnější bezpečnost, 3. pilíř EU = vnitřní bezpečnost a justice.

3.1.3 Ustanovení primárního práva ES o daňové harmonizaci

Jedním z pramenů primárního práva ES je i Smlouva o založení ES, která daňovou harmonizaci upravuje v těchto ustanoveních:

- **Čl. 12** – zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti, z čehož lze dovodit i ***zákaz daňové diskriminace*** na základě státní příslušnosti,
- **čl. 90 – 93** – ***daňová ustanovení***, na jejichž základě jsou však harmonizovány pouze nepřímé daně, jejich znění je uvedeno v příloze č. 1,
- **čl. 94** o sbližování právních předpisů, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu. Na základě tohoto článku se dovozuje harmonizace v oblasti přímých daní.

Daňové harmonizace se týkají i tato ustanovení Smlouvy ES:

- **Čl. 157** – ES má na základě odstavce 1 tohoto článku povinnost zajistit, aby existovaly podmínky nezbytné pro konkurenceschopnost průmyslu ES; nicméně v odstavci 3 je uvedeno, že toto ustanovení nevytváří podklad pro zavádění jakýchkoli opatření ES, která obsahují daňová ustanovení,
- **Čl. 163** se týká podpory výzkumu a technologického rozvoje. Za tímto účelem ES podporuje podniky včetně malých a středních, výzkumná střediska a vysoké školy v jejich činnosti v oblasti výzkumu a technologického rozvoje vysoké úrovně, podporuje jejich snahy o vzájemnou spolupráci, zejména tím, že umožňuje podnikům plně využívat potenciál vnitřního trhu ES, a to zpřístupněním veřejných zakázek v jednotlivých státech, stanovením společných norem a ***odstraněním právních a daňových překážek*** této spolupráce,
- **Čl. 175** odstavec 2 písm. a) – Rada přijme jednomyslně předpisy především fiskální povahy...
- **Čl. 190** odstavec 5 – Veškerá pravidla a podmínky týkající se daňového režimu stávajících nebo bývalých členů ES vyžadují v Radě jednomyslnost,
- **Čl. 299** odstavec 2 – při přijímání opatření zaměřených zejména na vytvoření podmínek pro uplatnění Smlouvy ES přihledne Rada k oblastem, jako je mj. daňová politika ES.

Harmonizaci (nejen daňovou) je dále možné dovodit ze čtyř fundamentálních svobod, tj.:

- **Volný pohyb zboží** (čl. 23 – 38)

- **Volný pohyb osob** (čl. 39 – 48)
- **Volný pohyb služeb** (čl. 49 – 55)
- **Volný pohyb kapitálu** (čl. 56 – 60), přičemž **čl. 58** stanoví, že zákazem jakýchkoli omezení pohybu kapitálu, jenž je uveden v čl. 56, *není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován; ani učinění všech nezbytných opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních předpisů, zejména v oblasti daňového práva a dohledu nad finančními institucemi.*

3.2 Zamezení dvojího zdanění

3.2.1 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodním dvojím zdaněním se rozumí současné zdanění příjmu nebo majetku u téhož poplatníka ve dvou nebo i ve více státech. Pokud by se mezinárodní dvojí zdanění neeliminovalo, docházelo by k nadměrnému daňovému zatížení a tím i k nepříznivému působení na rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů.

Hlavní příčinou kolize daňových předpisů více států je skutečnost, že zpravidla každý stát podrobuje zdanění všechny příjmy osob, které jsou rezidenty v daném státě či všechny příjmy, jejichž zdroj je na území tohoto státu. Může se tak stát, že některé osoby (ať fyzické či právnické) splní podmínky ke zdanění příjmů ve více státech.

3.2.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Tomuto by měly zamezit tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejichž účelem je však i snaha zamezit dvojímu nezdanění a snížit možnost daňových úniků.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou nadřazeny národním zákonům, nemohou však stanovit daňovou povinnost nad rozsah vnitrostátních daňových předpisů. V České republice tyto smlouvy zařazujeme mezi tzv. prezidentské smlouvy, což znamená, že pravomoc sjednávat tyto smlouvy přísluší na základě čl. 63 Ústavy ČR prezidentu republiky. Prezident republiky může sjednávání mezinárodních smluv přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na jednotlivé členy, což bývá častý případ mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které obvykle sjednává a podepisuje ministr financí. Mezinárodní smlouvy o

zamezení dvojího zdanění nabývají platnosti po výměně ratifikačních listin a jsou publikovány ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením ministerstva zahraničních věcí. Vyhlášením se smlouva stává dle č. 10 Ústavy ČR součástí českého právního řádu a má přednost před zákonem.

Jedná se zpravidla o smlouvy dvoustranné. V současnosti se uplatňují dvě modelové konvence pro uzavírání komplexních smluv o zamezení dvojího zdanění:

- **model OECD**, podle kterého jsou sjednávány mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými zeměmi; právo zdanit příjem poplatníka je ponecháno státu, v němž je rezidence poplatníka. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány na základě Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, kterou OECD přijalo v roce 1963. K této smlouvě existuje rozsáhlý Komentář, který ač není pramenem mezinárodního práva, je vysoce používaný a uznávaný zejména pro svou hloubku a dokonalou rozpracovanost. Jak Smlouva, tak Komentář byly aktualizovány v roce 2008.
- **model OSN**, podle kterého jsou uzavírány smlouvy mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi. Na jejich základě jsou daňové výnosy ponechány rozvojovým zemím, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu zdroje příjmu poplatníka. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou obvykle sjednávány podle vzorové smlouvy a doporučení OSN.

Některé státy upřednostňují při jednáních o uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění vlastní vzor, který neodpovídá ani jednomu z výše uvedených vzorových textů. K takovým státům se řadí např. USA.

Dvojí zdanění se podle ustanovení mezinárodních smluv vylučuje tím, že jednotlivé druhy příjmů se vyhrazují ke zdanění buď státu bydliště či sídla příjemce (tzv. stát domicilu) nebo státu zdroje příjmu (tzv. stát zdroje), nebo se právo ke zdanění určitého příjmu rozděluje mezi oba státy. K zamezení dvojího zdanění se používají zpravidla 2 metody, a to buď metoda vynětí (úplné vynětí, vynětí s výhradou progrese) a nebo metoda zápočtu (zápočet plný, zápočet prostý).

3.2.3 EU Model Tax Convention?

V současné době stále více nabývá na významu globalizace a s tím i multilaterální smlouvy. Na tuto tendenci v roce 2002 zareagovala i Evropská unie, a to návrhem EU Model Tax Convention neboli návrhem Modelu evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Na základě toho evropského modelu by všechny členské státy EU podepsaly jedinou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která by nahradila všechny bilaterální smlouvy mezi jednotlivými členskými zeměmi.

Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění by měl vycházet z těchto pravidel:

- měl by zahrnovat pouze ustanovení v rozsahu nezbytném pro zajištění souladu s právem ES,
- obsahoval by rozhodčí doložku, na jejímž základě by rozhodčím orgánem byl ESD,
- výhody plynoucí ze smlouvy by se vztahovaly na všechny rezidenty z EU, tedy i na stálé provozovny, pokud by byly umístěny v některém z členských států,
- byla by aplikována pouze jedna metoda zamezení dvojímu zdanění, a to metoda vynětí,
- obsahoval by i ustanovení znemožňující zneužití smlouvy.

Tento návrh vycházel ze zkušeností skandinávských států (tj. Švédska, Norska, Dánska, Finska a Islandu), které uzavřely Nordic Treaty (tj. Severskou smlouvu) o zamezení dvojího zdanění.

Vzhledem k tomu, že by Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění musel mít formu směrnice, k jejímuž přijetí je nutný jednomyslný souhlas všech členských států, směrnice zatím nebyla přijata.

3.3 *Harmonizace přímých daní, zejména při zdaňování korporací*

3.3.1 Vývoj harmonizace v oblasti zdaňování korporací

V počátcích existence ES byla harmonizace přímých daní považována za méně komplikovanou než harmonizace nepřímých daní, a to vzhledem ke skutečnosti, že ve všech členských státech existovaly stejné typy důchodových daní (s výjimkou Itálie).

Výsledky několika pracovních skupin však ukázaly, že mezi daněmi z příjmů členských států existují velké rozdíly, a to v konstrukci základu daně, nezdanitelných částkách, odpočtech, slevách i zdaňovacím období.

Jak bylo uvedeno v kapitole 3.1.3, Smlouva ES upravuje pouze harmonizaci nepřímých daní, harmonizace daní přímých je pouze nepřímo dovozována z článku 94 Smlouvy ES. Cílem ES je zajistit fungování společného trhu, umožnit realizaci 4 základních svobod, k čemuž může pomoci i harmonizace přímých daní.

V oblasti korporátních daní nedošlo za celá desetiletí k výraznějšímu pokroku v harmonizaci daňových základů či sazeb daně. Vlivu korporátních daní na konkurenceschopnost byla poprvé věnována pozornost již v roce 1962, kdy byla vytvořena pracovní skupina, jejímž úkolem bylo posoudit, do jaké míry rozdíly ve zdanění zisku společností mezi členskými státy ovlivňují umístění investic a tím způsobují ekonomické deformace na trhu ES.

Vzhledem k neochotě členských států ES vzdát se zejména politického vlivu v oblasti přímých daní se začal uplatňovat výše zmíněný model zejména bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Dalším významným návrhem směřujícím k harmonizaci přímých daní byl návrh směrnice z roku 1975, v němž byla navrhována harmonizace sazby daně mezi 45 – 55%. Tento návrh byl však nakonec Evropskou komisí stažen.

Úspěchem však bylo přijetí **Směrnice č. 77/779/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní**, jejíž obsah je popsán níže v této práci, a to v kapitole 3.3.2.6.

Dalším krokem při harmonizaci přímých daní byla zpráva Rudingova výboru, která vznikla jako výsledek analýzy nizozemského ministra financí Onno Rudinga pro Evropskou komisi. Tato zpráva, jenž byla vydána v roce 1992, prokázala existenci překážek na jednotném trhu v důsledku vlivu rozdílů v konstrukci korporátních daní v jednotlivých členských státech. Evropská komise v návaznosti na tuto zprávu připravila návrh směrnice o minimální sazbě

korporátní daně 30% pro zisk zadržovaný i rozdělený formou dividend. Záměrem bylo také stanovení maximální sazby korporátní daně ve výši 40%. Tyto návrhy však byly opět staženy. Komise rozhodla o provádění pouze takových opatření, která jsou pro zajištění fungování společného trhu nezbytná, neboť rozpočtová politika je v kompetenci členských států a je v rámci EU pouze koordinována.

3.3.2 Legislativa ES v oblasti zdaňování korporací

3.3.2.1 Fúze společností z různých členských států v návaznosti na směrnici o společném systému zdanění při fúzích a Evropskou společnost

Harmonizace přímých daní je dosud jen minimální a týká se pouze některých druhů takových daní, např. systému zdanění při slučování nebo dělení obchodních společností – **směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převezech majetku a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států**. Tato směrnice zavádí jednotný systém zdanění fúzí, upravuje odložení daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti a převod aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci ES. Přestože tato směrnice existuje již od roku 1990 (v platnost vstoupila v roce 1993), k jejímu naplnění dochází až v současnosti, a to vzhledem ke skutečnosti, že až do doby nedávné nebylo vůbec možné v EU realizovat přeshraniční fúzi.

Komunitární právo přeshraniční fúze nezakazovalo, avšak současně ani neukládalo, aby je členské státy umožnily. Jediným možným způsobem přeshraniční fúze (a to poměrně novým) až donedávna bylo pouze založení tzv. **Evropské společnosti** („SE“), neboť jedním ze způsobů založení SE je právě nadnárodní fúze akciových společností. Tento postup umožnilo **Nařízení Rady č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti, účinné od 8.10.2004** a na něj navazující předpisy – v ČR zejména zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti účinný od 14.12.2004 a dále vyhláška ministerstva spravedlnosti č. 293/2005 Sb., o dokumentech, které je třeba předložit notáři k vydání osvědčení při přemístění zapsaného sídla evropské společnosti a při založení evropské společnosti fúzí, účinná od 21.7.2005.

Až dne 26.10.2005 Evropský parlament schválil **směrnici č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností**, jenž měla být v členských státech implementována do

15.12.2007. V České republice tato směrnice byla do národního právního řádu implementována zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností, a to s účinností od 1.7.2008, tedy s půlročním zpožděním. Pokud by tedy právní subjekt chtěl přeshraniční fúzi uskutečnit po 15.12.2007, avšak před 1.7.2008, mohl by ji uskutečnit s tím, že by postupoval přímo podle výše uvedené směrnice.

Po dlouhých letech tak došlo k naplnění směrnice č. 90/434/EHS o společném postupu zdanění při fúzích, která byla přijata již v roce 1990 (do českého práva byla promítnuta zákonem č. 438/2003 Sb., který novelizoval ZDP).

K atmosféře na podporu přeshraničních fúzí přispěl i rozsudek Evropského soudního dvora ve věci **SEVIC Systems AG č. C-411/03** ze dne 13.12.2005, podle něž členský stát nesmí upírat svým akciovým společnostem práva, jež jim plynou ze svobody usazování, jakožto jedné z priorit komunitárního práva.

Principy fúze prostřednictvím Evropské společnosti

Při založení SE prostřednictvím nadnárodní fúze akciových společností je nutné splnit tyto podmínky:

- alespoň dvě slučované společnosti musí podléhat právním předpisům různých členských států Evropského hospodářského prostoru („EHP“),
- nerozhoduje sídlo, ale právní řád, podle kterého byly zúčastněné společnosti zřízeny,
- nástupnická společnost má právní formu SE, při sloučení změní jedna ze zúčastněných společností svou právní formu z akciové společnosti na SE, při splynutí bude nástupnická SE nově vzniklou společností,
- ve všech případech může mít nástupnická SE sídlo v kterémkoli členském státě EHP,
- základní kapitál SE musí činit minimálně 120 000 EUR.

Tuto fúzi lze kombinovat i s přemístěním sídla – např. v případě společnosti Diag Human šlo o fúzi sloučením české a slovenské společnosti, při které nástupnická SE přesunula sídlo do Lichtenštejnska.

V praxi se zatím nejedná o příliš využívaný způsob fúze, což může být způsobeno i počátečními problémy v důsledku prodloužení ČR při implementaci směrnice. Rovněž se

vyskytovaly velké problémy s obchodním rejstříkem, které pramenily z rozdílnosti právních úprav národní fúze a fúze prostřednictvím SE. Fúze v ČR totiž nabývá účinnosti zápisem do obchodního rejstříku. Fúze prostřednictvím SE nabývá účinnosti zápisem do zahraničního rejstříku dle svého sídla, v ostatních národních rejstřících se pak jedná pouze o deklaratorní zápis. A na to český obchodní rejstřík nebyl připraven.

Z daňového hlediska však Evropská společnost nepřináší žádný pokrok, neboť neexistuje speciální úprava pro zdaňování Evropské společnosti a Evropská společnost tak podléhá národním daňovým systémům jednotlivých členských států. Evropská společnost tedy podléhá daňovému systému státu, v němž je rezidentem a čelí tak všem problémům se zdaňování, jakým čelí národní společnosti. O těchto problémech bude pojednáno níže v kapitole č. 4.

Principy fúze dle směrnice o přeshraničních fúzích

Směrnice se vztahuje na kapitálové společnosti, jsou-li založeny podle práva členského státu ES a mají sídlo v ES. V České republice se přeshraniční fúze může účastnit akciová společnost, společnost s ručením omezeným, evropská společnost a evropská družstevní společnost. Členské státy mohou vyloučit z působnosti směrnice družstva. V zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev je však tato forma fúze povolena i družstvům, ČR tedy účast družstev nevylučuje. Ani směrnice, ani český zákon, se nevztahují na společnosti, jejichž předmětem podnikání je kolektivní investování.

Klíčovým právním nástrojem přeshraniční fúze je tzv. společný projekt fúze, který budou povinny zpracovat řídicí nebo správní orgány všech zúčastněných společností. Obdobně jako u nadnárodní fúze vedoucí ke vzniku SE, představuje společný projekt fúze specifický nástroj, který nahradí smlouvu o fúzi (která se běžně uzavírá v režimu národní fúze).

Česká republika se při implementaci této směrnice rozhodla pro vydání samostatného zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, část obchodního zákoníku, která do 30.6.2008 upravovala přeměny, byla zrušena. Jaký má vydání tohoto zákona dopad na praxi je zatím velmi těžké odhadnout. Každopádně je dobré, že kapitálovým společnostem je umožněna další cesta k restrukturalizaci.

3.3.2.2 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států

V EU dále platí směrnice č. **90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států**. Cílem této směrnice je osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinnými společnostmi jejich mateřským společností od srážkových daní a zamezit tak dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti. Zamezení dvojího zdanění je ve směrnici zajištěno takto:

- stát sídla mateřské společnosti nezdaní příjmy dceřinné společnosti se sídlem v jiné členské zemi EU nebo
- v případě, že tyto příjmy budou zdaněny, je mateřské společnosti zaručena možnost odpočtu daně zaplacené dceřinnou společností v jiném členském státě.

Je ponecháno na úvaze členských států, zda mateřským společností bude umožněno odečíst od zdanitelných příjmů náklady spojené s držbou podílů na dceřinných společnostech a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků. Jsou-li v tomto případě výdaje na řízení vztahující se k podílu stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5% ze zisku rozdělovaného dceřinnou společností. Tato úprava je namířena proti snižování daňových základů prostřednictvím dluhového financování dceřinných společností. Daňovou uznatelností dluhového financování se zabývá tzv. nízká kapitalizace (v ČR nová pravidla - § 25w zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů („ZDP“), nyní je v Poslanecké sněmovně návrh novely ZDP, v němž je opět obsažena nová úprava nízké kapitalizace).

Podmínkou osvobození dle této směrnice je splnění předpokladu, že mateřská společnost má majetkovou účast v dceřinné společnosti alespoň 20% po dobu nejméně 2 let. Aby bylo možné rozšířit výhody směrnice, měl by se tento minimální podíl postupně snížit až na 10% (z původních 25%). Členské státy mohou snížit jak tento minimální podíl, tak dobu držby podílu. Česká republika tak učinila a v současné době je dle ustanovení § 19 odst. 3 ZDP vyžadována majetková účast alespoň 10% na základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců (novela byla provedena zákonem č. 545/2005 Sb. s účinností od 1.1.2006).

3.3.2.3 Směrnice č. 90/436/EC, tzv. Arbitrážní konvence a OECD transfer pricing guidelines

Tato směrnice má zamezovat dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu převodních cen (transfer pricing) v různých státech. Platnost Arbitrážní konvence je nyní do roku 2010 (zatím vždy byla prodloužena o dalších 5 let).

Problematikou převodních cen se zabývá rovněž OECD, které vydalo v roce 1995 tzv. Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Tato Směrnice pak byla v roce 1997 dopracována až po kapitulu VIII a doplněna o Směrnici pro sledování postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu a o Pokyny pro provádění předběžných cenových ujednání při vzájemně dohodnutých postupech.

Co se vůbec rozumí převodními cenami? Převodní neboli transferové ceny lze považovat ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými. Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako kdyby byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. Jde tedy o ověření správnosti rozdělení zisku mezi sdruženými podniky plynoucího z transakce, která se mezi těmito sdruženými podniky uskutečnila.

Směrnice o převodních cenách má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a vyhýbat se nákladným soudním sporům a dále napomáhat i při uplatňování odstavce 2 článku 9 Modelové smlouvy OECD - následné úpravě zisků pro daňové účely.

Principy Směrnice o převodních cenách nejsou přímo zakotveny v daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni. Její závaznost při výkladu smluv však plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu (zveřejněna ve Sbírce zákonů pod č. 15/1988 Sb. jako Vyhláška ministra

zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu). V čl. 31 této úmluvy je uvedeno obecné pravidlo výkladu.

Směrnice o převodních cenách svým charakterem a způsobem přijetí i použití odpovídají dokumentům uvedeným v čl. 31 Vídeňské úmluvy, obzvláště odstavec 2, neboť mezi členskými státy OECD (jímž je od roku 1995 také Česká republika) došlo ke konsensu o ní. Z tohoto hlediska lze Směrnici využívat pro daňové účely stejně jako je využívána ostatními členskými státy OECD coby výkladové pravidlo k článku 9 Smluv.

V České republice je problematika principu tržního odstupu definována zejména v § 23 odst. 7 a v § 23 odst. 11 ZDP, v nichž je upraven princip tržního odstupu pro stálé provozovny. Vzhledem ke složitosti problematiky byl do zákona o daních z příjmů včleněn § 38nc, který upravuje tzv. závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. Poplatník, který sjednává cenu v obchodním vztahu se spojenou osobou, může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, zda způsob, jakým byla cena vytvořena odpovídá principu tržního odstupu. Na tuto zákonnou úpravu navazuje i pokyn D-258, v němž lze najít detailní informace o problematice transferových cen v českém jazyce.

3.3.2.4 Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

Tato směrnice č. **2003/49/EC** zavádí jednotný systém pro zdaňování příjmů ve formě úroků a licenčních poplatků mezi společnostmi, které jsou součástí stejné skupiny v EU, a to bez ohledu na umístění v členských státech. Směrnice odstraňuje srážkovou daň z úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami, čímž snižuje zdanění v rámci skupiny. Česká republika má výjimku z uplatňování této směrnice do roku 2011.

3.3.2.5 Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru

Další oblastí harmonizace přímých daní je zdanění úroků z vkladů, jenž je regulována směrnicí Rady č. **2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru**. Ačkoli se tato směrnice vztahuje pouze na příjmy osob fyzických, vzhledem k problematice harmonizace přímých daní v EU považuji za vhodné ji krátce zmínit. Tato

směrnice upravuje vzájemnou automatickou výměnu informací o příjmech z úspor daňových rezidentů EU, kteří obdrží příjmy z úspor ve formě vyplacených úroků v jiném členském státě EU než je stát, ve kterém jsou daňovými rezidenty. Základním cílem Směrnice je zajištění efektivního zdanění příjmů plynoucích z úspor ve formě úroků vyplacených v jedné členské zemi EU skutečným vlastníkům, kteří jsou daňovými rezidenty v jiné zemi EU, a to v souladu s daňovými předpisy této jiné členské země. Na základě této Směrnice musí platební zprostředkovatelé ze zemí aplikujících tuto Směrnici poskytovat informace daňovým správám ostatních zemí alespoň jednou za rok a nebo aplikovat srážkovou daň na vyplácené úroky.

3.3.2.6 Směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní

V oblasti českého právního řádu je k naplnění cíle Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru zavedena specifická forma automatické a automatizované výměny informací v souladu s principy Směrnice Rady **77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní**. Jejím cílem je spolupracovat při prevenci a odhalování daňových úniků, zneužívání umělých přesunů zisků v nadnárodních skupinách k vyhýbání se dani. Tato směrnice je v současné době do českého práva implementována zákonem č. 691/2004 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní.

3.3.2.7 Směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek

Další významnou směrnici v oblasti mezinárodní spolupráce je **Směrnice Rady č. 2001/44/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek** vyplývajících z některých odvodů, cel, daní a dalších opatření. Lhůta pro implementaci této směrnice uplynula již 30.6.2002, tj. od této doby by ve všech právních řádech členských států tato směrnice měla být zapracována.

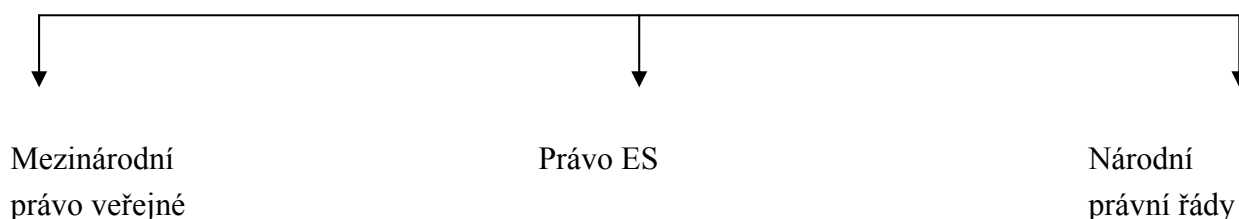
Pokud dlužník z jiného členského státu neodvede daň, lze podat tzv. žádost o vymáhání pohledávky a dožádaný orgán v příslušném členském státě pohledávku vymáhá. **V České republice** byla tato směrnice implementována **zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek**. Podle tohoto zákona se přímými daněmi v České republice rozumí daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací

a daň z převodu nemovitostí; v ostatních státech se přímými daněmi rozumí stejné nebo podobné daně, které mají charakter daně z příjmů nebo daně z majetku. Nepřímými daněmi se v České republice rozumí daň z přidané hodnoty a spotřební daň; v ostatních státech se nepřímými daněmi rozumí stejné nebo podobné daně, které mají charakter daně z přidané hodnoty nebo spotřebních daní.

3.4 Judikatura ESD

3.4.1 Význam judikatury ESD

Daňová ustanovení Smlouvy ES, jakožto zdroje primárního práva ES, byla zmíněna výše v kapitole č. 3.1.3. Zdroje sekundárního práva v oblasti přímé harmonizace byly uvedeny v předchozí kapitole č. 3.3.2. Tato ustanovení by však nebyla zdaleka tak významná, vynutitelná a přímo aplikovatelná bez judikatury ESD. Ta je natolik živelná, že posunula charakter evropského práva zcela jinam než tomu bylo v roce 1958 při vstupu Římských smluv v platnost. Právo ES mělo původně charakter mezinárodního práva veřejného. Nyní, pokud si představíme úsečku, na jejímž jednom okraji bude mezinárodní právo veřejné a na druhém právo národní, pak právo ES bude někde uprostřed. Velmi bohatá judikatura Soudního dvora z něj tak vytvořila právo „sui generis“.



Snad žádný rozsudek ESD není důležitější než právě ve věci *Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen* č. 26/62. Společnost Van Gend en Loos dovážela formaldehyd z Německa do Holandska. Nizozemská vláda však přeřadila formaldehyd z jedné tarifní třídy do druhé, a tím ve skutečnosti zvýšila clo. Porušila tak článek 12 (nyní článek 25) Smlouvy ES a Van Gend en Loos se domáhal navrácení rozhodné částky. Amsterodamský soud se obrátil na ESD s řízením o předběžné otázce, zda-li má článek 12 Smlouvy ES v národním právním řádu bezprostřední účinek v tom smyslu, že příslušníci členských států se mohou na základě tohoto článku dovolávat práv, která národní soudy musí chránit. Po kladné odpovědi Soudního dvora holandský soud vznesl námitku, že Smlouva o

ES již vytvořila systém sledování porušování komunitárního práva členskými státy, a že vynucování evropského práva před národními soudy by mělo být vyloučeno. Nizozemská vláda dále protestovala, že se jedná o otázku ústavního práva, a není tudíž v kompetenci ESD se jí zabývat. Přesto Soudní dvůr rozhodl kladně, tedy že článek 12 má přímý účinek.

Tento judikát, který byl vydán již před 46 lety, založil pojem tzv. přímého účinku, na němž jsou založeny téměř všechny judikáty z oblasti daňové.

3.4.2 Některé významné judikáty v oblasti zdaňování korporací

Rozsudek ESD ve věci Saint-Gobain č C-307/97

Datum rozsudku: 21. září 1999. Se stálou provozovnou zahraniční společnosti musí být nakládáno stejně jako s jinými daňovými rezidenty, nesmí být podrobena vyššímu daňovému zatížení než rezidenti daného státu.

Rozsudek ESD ve věci Lankhorst-Hohorst č. C-324/00

Datum rozsudku: 12. prosince 2002. Daňové posuzování úrokových plateb dceřinných společností by nemělo být ovlivňováno sídlem mateřských společností.

Rozsudek ESD ve věci CLT-UFA č. C-253/03

Datum rozsudku: 23. února 2006. Organizační složka zahraniční společnosti nesmí být podrobena vyššímu daňovému zatížení než rezidentní právnické osoby v dané zemi.

Rozsudek ESD ve věci Marks & Spencer plc. č. C-466/03

Datum rozsudku: 13. prosince 2005. kompenzace zahraničních daňových ztrát – v případě dceřinné společnosti se sídlem na území jiného členského státu si mateřská společnost může odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty dceřinné společnosti, a to za podmínky, že dceřinná společnost - nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, a to jak v rámci minulých, tak budoucích zdaňovacích období.

Rozsudek ESD ve věci Keller č. C-471/04

Datum rozsudku: 23. února 2006. Odečet nákladů na řízení poboček v jiných členských zemích může být považován pro mateřskou společnost za daňově účinný, ačkoli příjmem

z těchto poboček jsou pouze dividendy, jenž jsou osvobozené od daně; neboli s nerezidenty se musí zacházet stejně jako s rezidenty.

Rozsudek ESD ve věci Denkavit č. C-170/05

Datum rozsudku: 14. prosince 2006. ESD potvrdil, že dividendy vyplácené do zahraničí nemohou být předmětem vyššího zdanění ve státě zdroje (tj. ve státě, z něhož jsou dividendy placeny) než domácí dividendy.

3.5 Současné návrhy Evropské komise na harmonizaci zdaňování korporací

V současné době Evropská komise rozpracovala 4 návrhy ohledně harmonizace zdaňování korporací, a to:

1. Harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti (Home State Taxation),
2. Společné zdanění konsolidovaným základem daně (Common Corporate Consolidated Tax Base),
3. Zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností (European Union Company Tax),
4. Povinně harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonised Corporate Tax Base).

Tyto návrhy jsou podrobněji analyzovány v kapitole 4.2 – Analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností.

4 Řešení dílčích cílů práce a prezentace výsledků vlastního výzkumu

4.1 Analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU

Na následujících stránkách uvedu výsledky svého výzkumu ohledně zdaňování korporací ve všech 27 členských státech EU. Pro větší přehlednost a snazší porovnání tyto výsledky uvedu v členění dle jednotlivých členských států EU, přičemž z důvodu přehlednosti je pro každou zemi EU použita stejná struktura analyzovaných informací.

4.1.1 Belgie

4.1.1.1 Typ daňového systému

Belgický systém zdaňování korporací patří mezi klasické systémy zdanění, kdy zisky podniků jsou zdaňovány jak na úrovni společnosti, tak po rozdělení na úrovni jejích společníků (akcionářů). Výplaty podílů na zisku společníkům (výplaty dividend akcionářům) – právnickým osobám s kvalifikovanou účastí na společnosti, jsou od daně osvobozeny. Pokud je společníkem fyzická osoba, poté se na dividendy uplatní snížená sazba daně.

V Belgii je daň z příjmů právnických osob uvalována na celosvětové příjmy belgických rezidentů. Příjmy ze zdrojů v Belgii, které plynou nerezidentům, jsou předmětem daně z příjmů pro nerezidenty. Tyto dva typy daní z příjmů dále podléhají „příplatku za přísnost“.

4.1.1.2 Zákonný rámec

Zdanění podniků je upraveno v belgickém zákoníku o daních z příjmů. Tento zákoník obsahuje ustanovení o zdaňování právnických osob, definici poplatníků daně, vysvětlení pojmu rezidentní společnosti, sdružení, družstva, podniky a organizace podnikající v obchodě či jinak generující zisk. Veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti podléhají dani z příjmů právnických osob pouze ohledně zisku, který se nerozděluje společníkům a který tedy nedaní společníci, ale samotná společnost.

4.1.1.3 Daňové subjekty

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou veškeré právnické osoby, tedy veškerá uskupení, která mají právní subjektivitu.

Nerezidenti (lhostejno zda osoby s právní subjektivitou a nebo bez), kteří mají právní formu porovnatelnou s právní formou některých z výše uvedených entit belgických rezidentů, podléhají belgické dani z příjmů nerezidentů.

Dani z příjmů pro nerezidenty podléhají:

- příjmy z nemovitého majetku umístěného v Belgii, lhostejno zda-li souvisí se stálou provozovnou v Belgii či nikoliv,
- veškeré příjmy získané prostřednictvím stálé provozovny v Belgii, včetně příjmů ze zdrojů v zahraničí, pokud tyto souvisí se stálou provozovnou,
- příjmy získané v souvislosti s účastí v belgickém sdružení, které nemá právní subjektivitu, lhostejno zda souvisí či nesouvisí se stálou provozovnou v Belgii,
- příjmy z poskytnutí či převodu určitého odvozeného majetkového práva – např. práva na užívání.

Zisky z prodeje akcií zdaňují pouze nerezidentní společnosti, které obchodují s akciemi. Výpočet základu daně z příjmů nerezidentů podléhá stejným pravidlům jako výpočet základu daně z příjmů rezidentů. Sazby daně z příjmů jsou pro nerezidenty rovněž stejné jako pro rezidenty.

Nerezidenti jsou dále poplatníky „srážkové daně z nemovitostí“ z jejich nemovitého majetku umístěného v Belgii. Sražená daň je započitatelná proti jejich daňové povinnosti.

Právnícké osoby – rezidenti – které nepodnikají ani nevyvíjí jinou činnost za účelem dosažení zisku podléhají namísto dani z příjmů právníckých osob tzv. dani právních entit. Mezi tyto entity patří stát, kraje, společenství a rezidentní neziskové organizace.

4.1.1.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je finanční rok. Ke každému zdaňovacímu období se váže tzv. vyměřovací období. Pokud se finanční rok shoduje s kalendářním rokem, poté je vyměřovacím obdobím následující kalendářní rok. V případě, kdy finanční rok, nekoresponduje s kalendářním rokem, vyměřovacím obdobím je kalendářní rok, v němž finanční rok končí.

4.1.1.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Základem daně z příjmů je celosvětový příjem po odečtu povolených odpočtů. Veškeré příjmy, jichž společnost dosáhla, tvoří zdanitelný příjem.

Zdanitelný příjem vychází z účetního zisku. Nesestavuje se žádná speciální „daňová rozvaha“. Dle zákoníku o daních z příjmů se při stanovování daňového základu vychází z účetnictví, s výjimkou případu, kde se daňové právo od účetního výslovně odchyluje. Daňové úpravy nemusí být uvedeny v účetních výkazech – s výjimkou daňových odpisů. Při stanovování daňového základu neexistují žádná zjednodušení pro malé a střední podniky.

Příjem z dividend je z 95% osvobozený od zdanění (tzv. odečet z přijatých dividend). Kapitálový zisk z prodeje akcií je principiálně rovněž osvobozen od daně.

4.1.1.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Za daňově uznatelné náklady jsou považovány takové náklady, které vznikly za účelem zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Aby se jednalo o náklady, které je možno pro daňové účely odečíst od zdanitelných příjmů, tyto musí být řádně doloženy.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- finanční poplatky (úroky z půjček),
- náklady související s užíváním nemovitého majetku (nájem, udržování) a s užíváním movitého majetku (licenční poplatky),
- odměny za vykonanou práci (včetně příspěvků na sociální pojištění),
- srážková daň z nemovitostí,
- daň z komise“ (commissions tax, blíže viz kapitola 4.1.1.10).

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- belgické přímé daně (včetně daně z příjmů),
- vyjmenované sankce (penále),
- určité benefity, které společnost uděluje (i když jsou zdaňovány na úrovni přijímající společnosti),
- ztráta z prodeje akcií,

- úroky, licenční poplatky a poplatky za služby přímo či nepřímo placené zahraniční společnosti, organizaci či fyzické osobě, pokud nejsou podle práva země, kde jsou tyto založeny, uvedené položky předmětem daně, nebo jsou předmětem daně, která je výrazně výhodnější než daň z příjmů v Belgii,
- 50% nákladů na reprezentaci (pohoštění atd.),
- 10-40% nákladů na pořízení automobilu dle stupně emisí.

4.1.1.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Převod daňových ztrát není časově omezený. Ztráty však nemohou být odečteny pokud dojde k takové změně vlastnictví, která není finančně ani ekonomicky ospravedlnitelná. Zpětné rozložení ztráty možné není.

Speciální pravidla omezují odečet ztrát v případě, kdy ve společnosti dojde k určité daňově osvobozené restrukturalizaci, jakou je např. fúze nebo rozdělení. Ve snaze zabránit transakcím, pomocí nichž společnost přesouvá své zisky na spřízněnou osobu (včetně reorganizací), daňové právo stanoví, že ztráty nejsou odčitatelné od zisku do výše abnormálních nebo bezdůvodných výhod, jenž společnost získala.

Společnosti působící v zahraničí si mohou kompenzovat ztráty podle následujícího schématu:

- ztráty ze země, s níž má Belgie uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, jsou kompenzovány nejprve s příjmy, které jsou v Belgii osvobozeny podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, dále s příjmy ze zemí, se kterými Belgie nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a do třetice s příjmy ze zdrojů v Belgii,
- ztráty ze zemí, s nimiž Belgie nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, jsou kompenzovány nejprve vůči příjmům ze země, s níž nemá Belgie uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, poté vůči příjmům, které jsou v Belgii osvobozeny a na závěr vůči příjmům ze zdrojů v Belgii,
- ztráty ze zdrojů v Belgii budou kompenzovány nejprve vůči domácím příjmům, poté vůči příjmům ze zemí, s nimiž Belgie neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění a na závěr vůči příjmům ze zemí, s nimiž Belgie uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2008 si belgičtí rezidenti a stálé provozovny nerezidentů mohou odečíst 80% příjmu získaného z patentů licencovaných spřízněné či nespřízněné osobě, pokud jsou ceny stanoveny v souladu s pravidlem tržního odstupu. Tento odečet se nevztahuje na příjem z výzkumu a vývoje v souladu s vývojovou smlouvou či smlouvou o podílu na nákladech na výzkum a vývoj. Pokud si společnost neuplatní celou částku ve vyměřovacím období, může ji nadále převádět do dalších let, a to neomezeně. O tuto výhodu však společnost přijde, pokud dojde k převodu majoritního obchodního podílu, ledaže by tento převod byl zdůvodnitelný legitimními finančními a ekonomickými důvody.

Společnost se dále může rozhodnout pro uplatnění zápočtu daně ve výši 33,99% z investic do výzkumu a vývoje. Pro malé a střední podniky se tato sazba pohybuje od 24,98% do 35,54% dle výše jejich zdanitelného příjmu. Zápočet je kalkulován z kupní ceny nově zakoupeného nebo vyrobeného hmotného nebo nehmotného majetku, který je používán pro obchodní aktivity v Belgii.

4.1.1.8 Sazba daně

Zisky společností jsou předmětem daně z příjmů ve výši standardní sazby 33%. Tato sazba se však zvyšuje o daňovou přírážku ve výši 3% z této sazby, tj. daňová sazba ve skutečnosti činí 33,99%.

Pro určité společnosti se zdanitelným příjmem do 322 500 EUR ročně se uplatní progresivní daňové sazby, které se pohybují od 24,25% do 34,5%. Tyto sazby jsou zvýšeny o výše uvedenou daňovou přírážku, takže ve skutečnosti činí 24,98% až 35,54%.

Progresivní sazby nejsou uplatňovány:

- na finanční společnosti vlastníci účasti převyšující určitý limit,
- na společnosti, jejichž akcie jsou alespoň z 50% vlastněny jinou společností či jinými společnostmi,
- na společnosti, jejichž distribuce dividend překročila 13% z hodnoty splaceného kapitálu dle stavu na začátku finančního roku,
- na společnosti, které ze získaného příjmu nevyplácí tantiému vyšší než 33 000 EUR alespoň jednomu z direktorů nebo aktivních společníků (u společností, jejichž

zdanitelný příjem je nižší než 33 000 EUR se získaný příjem rovná zdanitelnému příjmu),

- na společnosti, které jsou členem skupiny, která zahrnuje „koordinační centrum“. (Koordinační centra mohou být zřízeny pouze nadnárodní skupinou společností nebo rezidentní společností nebo organizační složkou nerezidentní společnosti. Tato centra mohou vykonávat pouze určité pomocné a přípravné činnosti pro členy takové skupiny.)

4.1.1.9 Skupinové zdanění

V Belgii není možné skupinové zdanění.

4.1.1.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů právnických osob)

Kromě daně z příjmů podléhá příjem společností v Belgii ještě těmto daním:

- Daň z komise (commissions tax). Tuto daň platí společnosti z příjmů, které představují příjem vydělaný individuálními příjemci, pokud platby nejsou správně zdokumentovány. Tato speciální daň se sazbou 300%, zvýšená na 309% tříprocentním příplatkem je považována za součást systému zdaňování korporací.
- Srážková daň z příjmů z nemovitostí. Tato daň je uvalována na domnělý příjem z nemovitostí ležících v Belgii. Ačkoli název této daně v sobě zahrnuje sousloví srážková daň, je tato daň vyměřována platebním výměrem. Tato daň je daňově uznatelným nákladem pro účely daně z příjmů. Tato daň se pohybuje od 18% do 50% (včetně příplatku za přísnost) v závislosti na regionu, ve kterém se nemovitost nachází.

4.1.1.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být podáno ve lhůtě stanovené správcem daně. Tato lhůta musí činit alespoň 1 měsíc od data schválení účetních výkazů valnou hromadou, avšak ne déle než 6 měsíců po ukončení finančního roku společnosti. Prodloužení této lhůty je možné a závisí na uvážení správce daně.

Zálohy na daň se platí čtvrtletně, a to z předpokládané daňové povinnosti za finanční rok. Daň musí být zaplacená do dvou měsíců od data zaslání platebního výměru, avšak i tato lhůta může být dle uvážení správce daně prodloužena.

Finanční úřady v Belgii je možné požádat i o tzv. závazná posouzení, a to ve všech daňových věcech, pokud to zákon nevylučuje. Závazná posouzení jsou vydávána na dobu maximálně 5 let, pokud není ospravedlnitelná lhůta delší. Závazná posouzení lze vydávat pouze ohledně činností, které mají ekonomickou podstatu na území Belgie.

4.1.1.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené jak jednotlivcům, tak i společnostem, jsou předmětem srážkové daně ve výši 25%.

Srážková daň je u právnické osoby – příjemce dividendy - započitatelná na celkovou daňovou povinnost, pokud tato společnost drží obchodní podíl ve společnosti, která dividendu vyplácí, nepřetržitě alespoň po dobu 1 roku. V případě, kdy srážková daň převyší daňovou povinnost k dani z příjmů právnických osob, je vratitelná. K tomuto však nedojde, pokud příjemce dividendy nevlastní obchodní podíl (akcie), v souvislosti s nimiž jsou dividendy vypláceny. Srážková daň není započitatelná, jestliže kvůli distribuci dividend dochází k umoření akcií a nebo ke kapitálové ztrátě.

Srážková daň se však neuplatňuje na domácí mezipodnikové dividendy, pokud:

- mateřská i dceřinná společnost jsou podrobeny belgické dani z příjmů,
- mateřská společnost drží v dceřinné společnosti nejméně 20% kapitálu, a to po dobu nejméně jednoho roku nepřetržitě.

4.1.1.13 Systém kalkulace daně

Zákoník o dani z příjmů uvádí šest po sobě jdoucích kroků, které vedou k výpočtu celkové daňové povinnosti a které vycházejí z účetních výkazů:

1. určení zisku (jenž se zvyšuje o rezervy, daňově neuznatelné náklady a rozdělené dividendy),
2. klasifikace zisku podle zdroje (zisk ze zdrojů v Belgii, zisk ze smluv, s nimiž Belgie nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zisk ze smluv, s nimiž Belgie má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění),
3. odečet zisku, který plyne ze zdrojů ze států, s nimiž Belgie má uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a osvobozeného či jinak vyňatého příjmu,

4. odečet mezipodnikových dividend (osvobození příjmů z prodeje podílů na společnostech),
 5. uplatnění předchozích ztrát,
 6. investiční odpočet,
- a následuje aplikace příslušné sazby daně.

4.1.2 Bulharsko

4.1.2.1 Typ daňového systému

Bulharsko se 1. ledna 2007 stalo členem Evropské unie. K tomuto datu rovněž harmonizovalo své zákony s legislativou EU, a to včetně zákonů týkajících se daní příjmých.

Předmětem daně z příjmů právnických osob je příjem právnických osob, přičemž tento je plně zdanitelný na úrovni společnosti. Následné rozdělování zisku podléhá srážkové dani s tím, že je poskytnuta výjimka rezidentním společnostem. Rezidentní společnosti, které jsou příjemci dividendy mohou z jejich zdanitelného příjmu vyloučit dividendy vyplacené rezidentními společnostmi. Výjimky se vztahují i na rezidenty ze zemí EU a na společnosti, které obdrží dividendy od rezidenta EU, který má na této společnosti kvalifikovaný podíl. Pro rezidenty fyzické osoby a nerezidenty je však tato srážková daň daní konečnou.

4.1.2.2 Zákonný rámec

Daň z příjmů je upravena zejména v následujících právních předpisech:

- Zákon o daních z příjmů právnických osob (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane) z 22. prosince 2006, který nahradil předcházející zákon o daních z příjmů právnických osob z let 1998 – 2006.
- Zákoník o daňovém řízení a o řízení v oblasti sociálního zabezpečení (Danachno Osiguriteln Processualen Kodeks) ze dne 29. prosince 2005, což je procesní předpis pro oblast daní a sociálního zabezpečení.

4.1.2.3 Daňové subjekty

Mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob patří právnické osoby, které v Bulharsku podnikají. Jedná se tedy o obchodní společnosti, organizační složky a ostatní formy stálých provozoven nerezidentních společností a družstevní společnosti. Neziskové organizace jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob ohledně jejich obchodních a investičních příjmů.

Pokud se na společnosti, které jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob podíváme z hlediska typů právních forem, pak dani z příjmů právnických osob podléhají následující typy společností:

- společnost s ručením omezeným,
- akciová společnost,
- komanditní společnost,
- veřejná obchodní společnost,
- komanditní družstvo (komanditno družstvo).

Veřejná obchodní společnost, komanditní společnost a komanditní družstvo v Bulharsku nepatří mezi transparentní entity, neboť jsou zdaňovány na úrovni těchto společností a nikoli až na úrovni jejích společníků.

Bulharské daňové zákony rozlišují mezi rezidenty a nerezidenty. Společnost je považována za bulharského rezidenta, pokud:

- je založena podle bulharského práva, nebo
- je Evropskou společností nebo Evropskou družstevní společností a má své sídlo v Bulharsku a je v Bulharsku zaregistrována.

Rezidenti zdaňují v Bulharsku svůj celosvětový příjem, nerezidenti pouze příjem ze zdrojů v Bulharsku.

4.1.2.4 Zdaňovací období

Zdaňovací období a finanční rok se shodují s kalendářním rokem. První zdaňovací období začíná v den, kdy je společnost založena a končí na konci tohoto kalendářního roku.

4.1.2.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelný příjem je stanovován v souladu s principem časového rozlišení. Vychází se z národních účetních standardů a nebo z IFRS.

Základ daně za příslušné zdaňovací období je kalkulován na základě účetního zisku stanoveného podle účetních výkazů a dále upravovaného pro daňové účely.

4.1.2.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Náklady, které vznikly a jsou zaúčtovány v příslušném období jsou daňově uznatelnými do té míry, do jaké souvisejí s předmětem podnikání společnosti a jsou náležitě zdokumentovány. Uplatňuje se zde, podobně jako v České republice, princip časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy zaměstnanců, a to v období, kdy jsou zaplacený,
- odměny členům statutárních orgánů, pokud jsou zaplacený a pokud se vztahují k předmětu podnikání společnosti,
- úroky, a to v období, ve kterém jsou zaúčtovány bez ohledu na to, zda byly zaplacený; úroky musí splňovat pravidla nízké kapitalizace a pravidla tržního odstupu, pokud je nesplní, jsou daňově neuznatelné,
- licenční poplatky, pokud se vztahují k předmětu podnikání společnosti a jsou sjednány v souladu s pravidlem tržního odstupu,
- servisní a manažerské poplatky,
- náklady na výzkum a vývoj,
- dary na veřejně prospěšné účely, a to do výše 10% vykazovaného účetního zisku, dary na záchranu kultury až do 15% účetního zisku, dary na Fond medicíny pro děti až do 50% účetního zisku. Celkový odečet darů však nesmí překročit 65% účetního zisku.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- dividendy,
- náklady, které nesouvisejí s předmětem podnikání společnosti,
- náklady, které nejsou řádně zdokumentovány,
- úroky a pokuty uložené jakožto sankce,
- daně, které by měly být placeny třetí osobou, včetně srážkové daně,
- náklady vztahují se k majetku, který se ztratil, nebo k chybějícím položkám zjištěným při inventuře,
- DPH placené v souvislosti s daňově neuznatelnými náklady,
- náklady představující skryté rozdělování zisku.

4.1.2.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny maximálně do 5 období následujících po období, ve kterém vznikly. Jedná se o daňově uznatelný náklad. V případě fúze a nebo rozdělení společnosti, stejně jako v případě převodu obchodního podílu si nástupnická společnost nemůže uplatnit daňové ztráty zanikající (či převádějící) společnosti.

Daňové ztráty ze zdrojů v zahraničí (např. ze stálé provozovny v jiné zemi) mohou být uplatňovány pouze vůči příjmům ze stejného zdroje. Ztráty ze stálé provozovny, která je umístěna jiném členském státě EU, mohou být převedeny do následujících let a uplatněny:

- vůči zdanitelnému příjmu té samé stálé provozovny, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění používá metodu vynětí s výhradou progrese. Pokud stálá provozovna zanikne a vyskytují se zde stále ztráty, které nebyly uplatněny, tyto ztráty je možné převést do dalších let podle obecných pravidel - tj. maximálně do 5 následujících období a uplatnit vůči zdanitelnému příjmu společnosti,
- podle obecných pravidel – uplatnit vůči zdanitelnému příjmu společnosti, pokud metodou zamezení dvojího zdanění je metoda zápočtu.

4.1.2.8 Sazba daně

Od 1. ledna 2007 sazba daně z příjmů právnických osob činí 10% (v letech 2005 a 2006 činila 15%).

4.1.2.9 Skupinové zdanění

V Bulharsku není možné skupinové zdanění.

4.1.2.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Příjmy společností v Bulharsku nepodléhají jiné dani.

Společnosti jsou ale povinny z některých svých nákladů odvádět jednorázovou daň se sazbou 10%. Daň je splatná do 15. dne následujícího měsíce. Náklady, které jsou předmětem této daně jsou odčitatelné od daně z příjmů, pokud souvisí s předmětem podnikání společnosti a jsou řádně zdokumentovány. Tato jednorázová daň je rovněž pro účely daně z příjmů daňově uznatelným nákladem. Mezi náklady, které podléhají této dani patří náklady na reprezentaci,

náklady na sociální benefity vyplácené zaměstnancům, náklady na udržování, opravy a používání dopravních prostředků managementem společnosti.

4.1.2.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává ročně, a to vždy k 31. březnu následujícího roku. K daňovému přiznání se přikládají finanční výkazy. Pokud je daňové přiznání spolu s finančními výkazy podáno elektronicky a daň je v téže lhůtě rovněž uhrazena, společnost získá slevu ve výši 1% z celkové daňové povinnosti, ne však více než 1000 BGN.

Daň lze vyměřit či doměřit maximálně do 5 let od 1. ledna roku následujícího po roku, ve kterém měla být daň zaplacená. Tato zákonná lhůta může být prodloužena v případě daňové kontroly, a to o 1 rok, dále v případě odvolání proti vyměření daně, pozdržení platby daňových povinností atd., maximálně však tato lhůta může být prodloužena na 10 let od data, kdy daň měla být zaplacená.

Daňové subjekty jsou povinny platit zálohovou daň, a to:

- měsíčně – 15. dnem příslušného měsíce ve výši 1/12 ze zdanitelného příjmu předchozího roku, upraveného o koeficient inflace, nebo
- čtvrtletně – 15. dnem měsíce následujícího po konci čtvrtletí s tím, že za poslední čtvrtletí se neplatí žádná záloha, a to dle výše aktuálních příjmů za příslušné čtvrtletí.

V případě, že se zdanitelný příjem oproti předchozímu roku výrazně změní, měsíční zálohy mohou být zvýšeny či sníženy, a to zpravidla o trojnásobek rozdílu.

Za pozdní platbu dochází k uplatnění úroků z prodlení ve výši základní úrokové sazby Bulharské centrální banky (od 1. května 2008 činí 4,93%) zvýšené o 10%. Za nesplnění jakýchkoli jiných povinností (např. nepodání daňového přiznání) může být uloženo penále až do výše 3 000 BGN.

Systém závazných posouzení není v Bulharsku plně rozvinut. Finanční úřady sice mohou vydávat určité interpretace příslušných ustanovení zákona, tyto však nejsou závazné, a to ani pro poplatníka, ani pro finanční úřad. Tyto interpretace však mohou prokázat, že společnost jednala v dobré víře.

4.1.2.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené rezidentní společností jiné rezidentní společnosti nepodléhají srážkové dani. Tyto dividendy jsou vyloučeny ze základu daně.

Dividendy vyplácené rezidentům fyzickým osobám, rezidentním entitám, které nebyly založeny za účelem podnikání a nebo nerezidentům podléhají 5% srážkové dani (v roce 2007 tato daň činila 7%).

Na mateřské společnosti, které jsou rezidenty v některém z členských států EU se použije Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností (blíže viz kapitola 3.3.2.2 této práce), tudíž dividendy vyplácené bulharskou dceřinnou společností mateřské společnosti z jiného členského státu EU budou osvobozeny od srážkové daně, a to za splnění následujících podmínek:

- dceřinná společnost je poplatníkem daně z příjmů právnických osob v Bulharsku,
- právní forma mateřské společnosti je uvedena v této směrnici,
- mateřská společnost z jiného členského státu EU ve svém členském státě podléhá obdobné dani, jakou je daň z příjmů právnických osob v Bulharsku,
- mateřská společnost drží alespoň 15% obchodní podíl v dceřinné společnosti po dobu 2 let.

4.1.2.13 Systém kalkulace daně

Hrubý zisk nebo ztráta dle finančních výkazů

Dále následují daňové úpravy

+ přičteme daňově neuznatelné náklady (náklady, které se nevztahují k předmětu podnikání společnosti, účetní odpisy, ztracený inventář, pokuty atd.)

- odečteme daňově uznatelné náklady (daňové odpisy, ztráty převedené z předchozích let atd.)

= základ daně (tj. hrubý zisk + daňově neuznatelné náklady – daňově uznatelné náklady)

Na takto vypočtený základ daně aplikujeme sazbu daně z příjmů ve výši 10%.

4.1.3 Česká republika

4.1.3.1 Typ daňového systému

Podniky jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob. V České republice se uplatňuje klasický systém zdanění, neboť zisky podniků jsou v zdaňovány nejprve na úrovni společnosti a po rozdělení na úrovni jejích společníků (akcionářů). Výplaty podílů na zisku společníkům (výplaty dividend akcionářům) nejsou zahrnovány do základu daně z příjmů, ale podléhají srážkové dani. V případech použití Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států jsou výplaty podílů na zisku osvobozeny.

4.1.3.2 Zákonný rámec

Zdanění právnických i fyzických osob je upraveno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tento zákon obsahuje ustanovení, která se vztahují pouze na fyzické osoby, dále ustanovení, která se vztahují pouze na právnické osoby a rovněž ustanovení společná pro fyzické i právnické osoby. Procesním předpisem je zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

4.1.3.3 Daňové subjekty

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou veškeré právnické osoby – neboli veškeré osoby kromě osob fyzických. Výjimku však tvoří veřejná obchodní společnost a dále zdanění komplementářů komanditní společnosti, přičemž na tyto osoby se aplikují pravidla pro zdaňování příjmů fyzických osob. U komanditní společnosti dani z příjmů právnických osob podléhají tedy pouze příjmy, které připadají komanditní společnosti a nikoli komplementářům.

4.1.3.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. V souladu se zákonem o účetnictví si však poplatníci, s výjimkou organizačních jednotek státu, mohou zvolit účetní období odlišné od kalendářního roku nazývané hospodářským rokem. V návaznosti na tuto volbu účetního období není zdaňovacím obdobím kalendářní rok, ale rok hospodářský. Tato volba musí být oznámena správci daně nejméně tři měsíce před začátkem plánovaného hospodářského roku.

4.1.3.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Příjem zdanitelný v České republice se liší v závislosti na tom, zda-li se jedná o daňového rezidenta či nerezidenta. Rezidenti v České republice zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto nerezidenti zde zdaňují pouze příjem ze zdrojů na území České republiky.

Základ daně vychází z účetního hospodářského výsledku, který je dále upravován dle zákona o daních z příjmů. K úpravám dochází přímo v daňovém přiznání. Nedělá se žádná speciální „daňová rozvaha“ a nebo daňová účetní závěrka. Až když je základ daně takto upravený, na tuto výslednou částku dále aplikujeme daňovou sazbu a poté uplatňujeme slevy na dani. Daňové úpravy nemají žádný vliv na účetnictví společnosti, s výjimkou kalkulace odložené daně.

Pokud firma využívá IFRS, nemělo by to ovlivnit její obchodní výsledky pro daňové účely. Pokud je účetní zisk určován podle IFRS, musí být dále upraven tzv. převodovým můstkem tak, aby vyhovoval českým účetním standardům.

Příjem, který je předmětem finální srážkové daně, se do základu daně z příjmů nezahrnuje.

Předmětem daně jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Některé příjmy však nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Jedná se např. příjmy nabyté děděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů; dále příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučnění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit.

Další skupinu příjmů tvoří příjmy osvobozené od daně z příjmů právnických osob, např.:

- příjmy ze speciálních zařízení přispívajících k ochraně životního prostředí (např. malých vodních elektráren do výkonu 1 MW, větrných elektráren, tepelných čerpadel atd.) v prvním roce jejich provozu a po bezprostředně následujících 5 let,
- členské poplatky,
- úroky z přeplatku daně, pokud ho zavinil správce daně,
- další příjmy, které jsou uvedeny v § 19 zákona o daních z příjmů.

Osvobozený je i příjem z prodeje vlastních akcií pod jejich nominální hodnotou ve spojení s následným snížením základního kapitálu poplatníka. V běžném zdaňovacím období dále nedochází ke zdanění částek souvisejících s příjmem, pokud se tento vztahuje k nákladům, které v předchozích zdaňovacích obdobích nebyly uznány jako daňově uznatelný výdaj, avšak pouze do výše, která koresponduje výši takových nákladů v předchozích zdaňovacích obdobích.

Dále v České republice existují typy příjmů, které jsou předmětem samostatného základu daně a nezahrnují se do obecného základu daně, např. dividendy.

4.1.3.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Český zákon o daních z příjmů tuto problematiku upravuje v § 24. Za daňově uznatelné zákon považuje náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Poté v dalším odstavci tohoto ustanovení poměrně složitě uvádí náklady, které by skutečně měly být daňově uznatelné a v následujícím § 25 zase definuje náklady, které za daňově uznatelné považovat nelze. Mnohdy je tedy velice složité určit, zda-li se jedná o výdaj daňově uznatelný či neuznatelný, protože obě tato ustanovení obsahují výjimky z výjimek, tudíž v ustanovení § 24, který upravuje daňově uznatelné náklady jsou uvedeny i náklady daňově neuznatelné a naopak.

Mezi daňově uznatelné náklady patří např.:

- odpisy majetku,
- výplaty mezd zaměstnancům,
- sociální a zdravotní pojištění placené za zaměstnance, avšak pouze za podmínky, že bylo zapláceno, a to nejpozději do konce měsíce následujícího po uplynutí zdaňovacího období nebo jeho části,
- daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí jen pokud byly zapláceny,
- rezervy a opravné položky dle zákona o rezervách,
- škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem anebo jako zvýšené výdaje v důsledku opatření stanovených zvláštními předpisy,

- nabývací cena akcie, která není oceňována v souladu se zvláštním právním předpisem reálnou hodnotou, nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným nebo na komanditní společnosti anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje této akcie nebo tohoto podílu,
- smluvní pokuty, úroky z prodlení, poplatky z prodlení, penále a jiné sankce ze závazkových vztahů, jen pokud byly zaplacený; a dále úroky z půjček a úroky z úvěrů v případě, kdy věřitelem je poplatník uvedený v § 2, který nevede účetnictví, jen pokud byly zaplacený.

Mezi daňově neuznatelné náklady patří např.:

- náklady vynaložené na příjmy od daně osvobozené nebo nezahrnované do základu daně a u daňových rezidentů rovněž náklady vynaložené na příjmy vyňaté podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, převyšující tyto příjmy,
- výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními předpisy,
- manka a škody přesahující náhrady s výjimkou škody vzniklé v důsledku živelních pohrom nebo škody způsobené podle potvrzení policie neznámým pachatelem,
- technické zhodnocení (§33 ZDP),
- daně zaplacené za jiného poplatníka s výjimkou daně z převodu nemovitostí zaplacené ručitelem,
- daň dědická, darovací, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a obdobné daně zaplacené v zahraničí s výjimkou daně z příjmů zaplacené v zahraničí u daňového rezidenta pouze u příjmů, které se zahrnují do základu daně, případně do samostatného základu daně podle § 20b, a to pouze v rozsahu, v němž nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku podle § 38f. Tento náklad se uplatní ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, následujícím po zdaňovacím období, nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, jehož se týká zahraniční daň, která nebyla započtena na daňovou povinnost v tuzemsku,
- odložená daň,
- výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně,

- finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrů a půjček a související výdaje (náklady) včetně výdajů (nákladů) na zajištění, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud nesplňují podmínky nízké kapitalizace.

4.1.3.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje. Ztrátu vyměřenou do 1. ledna 2004 je možno odečítat po 7 zdaňovacích obdobích.

Od základu daně lze dále odečíst 100 % nákladů, které poplatník vynaložil v daném zdaňovacím období nebo období, za které se podává daňové přiznání, při realizaci projektů výzkumu a vývoje, které mají podobu experimentálních či teoretických prací, projekčních či konstrukčních prací, výpočtů, návrhů technologií, výroby funkčního vzorku či prototypu produktu nebo jeho části a na certifikaci výsledků dosažených prostřednictvím projektů výzkumu a vývoje. Pokud vynaložené výdaje (náklady) souvisejí s realizací projektů výzkumu a vývoje pouze zčásti, je možné od základu daně odečíst pouze tuto jejich část. Tento odpočet nelze uplatnit na služby, licenční poplatky a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje pořízené od jiných osob s výjimkou nákladů vynaložených za účelem certifikace výsledků výzkumu a vývoje, a dále na ty náklady, na které již byla i jen zčásti poskytnuta podpora z veřejných zdrojů.

Projektem výzkumu a vývoje se rozumí písemný dokument, ve kterém poplatník před zahájením řešení projektu výzkumu a vývoje vymezí svou činnost ve výzkumu a vývoji a který obsahuje zejména základní identifikační údaje o poplatníkovi, cíle projektu, které jsou dosažitelné v době řešení projektu a vyhodnotitelné po jeho ukončení, předpokládané celkové náklady na řešení projektu a předpokládané náklady v jednotlivých letech řešení projektu, jména a příjmení osob, které budou odborně zajišťovat řešení projektu s uvedením jejich kvalifikace a formy pracovněprávního vztahu k poplatníkovi, způsob kontroly a hodnocení postupu řešení projektu a dosažených výsledků, datum, místo, jméno a příjmení oprávněné osoby, která projekt schválila před zahájením jeho řešení; oprávněnou osobou se rozumí poplatník, je-li fyzickou osobou, nebo osoba vykonávající funkci statutárního orgánu poplatníka anebo osoba, která je členem statutárního orgánu poplatníka.

Nelze-li odpočet na výzkum a vývoj uplatnit v roce, kdy nárok na odpočet vznikl z důvodu, že poplatník vykázal daňovou ztrátu nebo základ daně (základ daně snížený o nezdanitelné částky podle § 15 a o daňovou ztrátu) nižší než odpočet na výzkum a vývoj, lze odpočet nebo jeho zbývající část uplatnit v nejbližším zdaňovacím období, ve kterém poplatník vykáže základ daně, nejvýše však ve třech zdaňovacích obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet vznikl.

Daň lze dále snížit o slevy na dani, mezi něž patří:

- částka 18 000 Kč za zaměstnání každého zaměstnance se zdravotním postižením, s výjimkou zaměstnance s těžším zdravotním postižením,
- částku 60 000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením a poměrnou část z této částky, je-li výsledkem průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců desetinné číslo,
- polovina daně vypočítané ze základu daně vykázaného z činností provozovaných poplatníky daně z příjmů právnických osob, zaměstnávajících nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50 % průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

4.1.3.8 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob v současné době činí 21%, přičemž během posledních let prošla postupným snižováním (28% do konce roku 2004, 26% v roce 2005, 24% v letech 2006 a 2007, 21% v roce 2008) s tím, že v následujících letech bude dále snižována (20% od roku 2009 a 19% od roku 2010). Sazba daně pro penzijní fondy, podílové a investiční fondy činí 5%.

4.1.3.9 Skupinové zdanění

V České republice není možné skupinové zdanění.

4.1.3.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V České republice není žádná další přímá daň, které by podléhaly příjmy společností, kromě daně darovacích, dědické a daně z převodu nemovitostí.

4.1.3.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává nejpozději do tří měsíců po skončení zdaňovacího období. V nejčastějším případě, kdy je zdaňovací období totožné s kalendářním rokem, by daňové přiznání mělo být podáno nejpozději do konce března následujícího kalendářního roku.

Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. To platí jen, je-li příslušná plná moc k zastupování podána správci daně před uplynutím neprodloužené lhůty.

Správce daně může na žádost daňového subjektu nebo daňového poradce anebo i z vlastního podnětu prodloužit lhůtu pro podání přiznání, a to nejdéle o tři měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání. Pokud součástí zdaňovaných příjmů uvedených v přiznání jsou i příjmy zdaňované v zahraničí na základě daňového přiznání, může správce daně na žádost daňového subjektu v odůvodněných případech prodloužit lhůtu pro podání přiznání až na deset měsíců po uplynutí zdaňovacího období – tedy v případě kdy se zdaňovací období shoduje s kalendářním rokem až do konce října následujícího kalendářního roku.

V případě, kdy již došlo k vyměření daně a daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání. V případě, kdy daňový subjekt naopak zjistí, že jeho daňová povinnost má být nižší a nebo daňová ztráta vyšší, je oprávněn podat dodatečné daňové přiznání.

Daň je možno vyměřit nebo doměřit v prekluzivní lhůtě tří let počítané od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.

V České republice již existuje systém závazných posouzení. Daňový subjekt je oprávněn požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných. O závazné posouzení lze žádat v následujících případech:

- posouzení uplatnitelnosti daňových ztrát v případě, kdy u poplatníka dochází k podstatné změně v předmětu podnikání či složení osob, které se přímo účastní na kapitálu či kontrole,
- posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami neboli posouzení transferových cen,
- posouzení způsobu rozdělení výdajů (nákladů), které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům,
- posouzení poměru výdajů (nákladů) spojených s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům, které lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů,
- posouzení skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením,
- posouzení skutečnosti, zda se jedná o výdaje (náklady) vynaložené při realizaci projektů výzkumu a vývoje.

Rozhodnutí o závazném posouzení je při stanovení daňové povinnosti účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo závazné posouzení vydáno.

Prokáže-li se při stanovení daně, že rozhodnutí o závazném posouzení bylo vydáno na základě nepřesných, neúplných nebo nepravdivých údajů daňového subjektu, nelze toto rozhodnutí použít. Rozhodnutí o závazném posouzení je účinné po dobu 3 let, nestanoví-li správce daně lhůtu kratší.

Za nesplnění povinností nepeněžitě povahy je správce daně oprávněn uložit pokutu až do výše 2 000 000 Kč. V případě nesplnění povinností peněžitě povahy jako sankce nastupuje penále a úrok z prodlení. Od 1.1.2007 je účinná nová úprava úroku z prodlení a penále, která se

v souladu s přechodnými ustanoveními uplatní na daně, u nichž původní splatnost daně nastala až po účinnosti tohoto zákona, tedy po 1.1.2007:

- o nová výše penále činí 20% v případě zvýšení daně nebo snížení daňového odpočtu; 5% v případě snížení daňové ztráty
- o nová výše úroku z prodlení činí repo sazba platná v první den kalendářního pololetí zvýšená o 14%.

4.1.3.12 Srážková daň

Srážková daň ve výši 15% (od 1. ledna 2009 pravděpodobně pouze 12,5%) se uplatní např. na následující příjmy:

- z účasti v akciové společnosti a z podílu na zisku z podílového listu,
- z podílu na zisku z účasti na společnosti s ručením omezeným, z účasti komanditisty na komanditní společnosti,
- z podílu na zisku a obdobného plnění z členství v družstvu,
- z podílu na zisku tichého společníka,
- z vypořádacího podílu při zániku účasti společníka ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a při zániku členství v družstvu, sníženého o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li plátcí poplatníkem prokázána,
- z podílu na likvidačním zůstatku společníka v akciové společnosti nebo ve společnosti s ručením omezeným, komanditisty v komanditní společnosti a člena družstva ve družstvu, sníženého o nabývací cenu podílu na obchodní společnosti nebo družstvu, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Dividendy vyplácené rezidentům (jak společností, tak fyzickým osobám) jsou tedy předmětem srážkové daně. Srážková daň se však neuplatňuje na domácí mezipodnikové dividendy, pokud:

- obě společnosti jsou rezidenty v členském státě EU,
- obě společnosti mají právní formu buď akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným či družstva,
- mateřská společnost drží v dceřinné společnosti nejméně 10% kapitálu, a to po dobu nejméně dvanácti měsíců nepřetržitě.

Pro příjemce dividendy je tento příjem osvobozený, ať se jedná o společnost či o fyzickou osobu.

4.1.3.13 Systém kalkulace daně

Účetní hospodářský výsledek

+ přičteme daňově neuznatelné náklady

- odečteme daňově uznatelné náklady, které nebyly zohledněny v účetním hospodářském výsledku, osvobozené příjmy

= upravený základ daně (zaokrouhlený na tisíce dolů)

- odčitatelné položky (daňová ztráta, náklady na výzkum a vývoj)

= základ daně zaokrouhlený na tisíce dolů

x sazba daně 21%

= daň

- slevy na dani (např. za zaměstnávání zaměstnanců se změněnou pracovní schopností)

= konečná daňová povinnost

4.1.4 Dánsko

4.1.4.1 Typ daňového systému

Dánsko uplatňuje klasický systém zdanění, neboť zisky podniků jsou v zdaňovány nejprve na úrovni společnosti a po rozdělení na úrovni jejích společníků (akcionářů). Dále se zde uplatňuje osvobození příjmů z prodeje podílů na společnostech pro společníky – právnické osoby (tzv. participation exemption) a snížené daňové sazby pro fyzické osoby při výplatě dividend.

Společnosti v Dánsku podléhají národní dani z příjmů. Pro daňové účely jsou ostrovy Greenland a Faroe Islands považovány za separátní jurisdikce, což znamená, že dánská

daňová legislativa se na tyto jurisdikce neuplatňuje. S těmito ostrovy uzavřelo Dánsko smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Dánsko je jednou z mála vyspělých zemí EU, které si ponechalo vlastní měnu, a to dánskou korunu (DKK).

4.1.4.2 Zákonný rámec

Problematicku zdaňování společností upravují zejména tyto zákony:

- Dánský státní daňový zákon,
- Dánský zákon o zdaňování společností
- mnoho drobných speciálních daňových předpisů vydaných vždy za konkrétním účelem.

4.1.4.3 Daňové subjekty

Mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob mezi jinými patří:

- veřejné a soukromé společnosti založené v Dánsku,
- ostatní rezidenti - právnické osoby, ve kterých žádný ze společníků není osobně odpovědný za dluhy právnické osoby a které rozdělují zisky dle výše obchodních podílů jednotlivých společníků,
- banky, pojišťovací společnosti,
- investiční fondy,
- nadace,
- ostatní rezidenti – právnické osoby, a to podle rozsahu svého podnikání.

Výše uvedené právnické osoby, jenž jsou rezidenty, zdaňují v Dánsku veškeré příjmy s výjimkou uvedenou níže v kapitole 4.1.4.5. Nerezidenti – právnické osoby v Dánsku zdaňují pouze příjem ze zdrojů v Dánsku.

Právnická osoba je dánským rezidentem za předpokladu, že je založena podle dánského práva a nebo má v Dánsku umístěno místo vedení společnosti. Při posuzování toho, kde je skutečné místo vedení společnosti, je rozhodující, kde se nachází její management každým dnem.

Zdaňování transparentních entit má podobně jako v jiných zemích EU jiná pravidla. Pokud má dánská transparentní entita zahraničního společníka – právnickou osobu, který má obchodní podíl větší než 50%, poté je tato dánská transparentní entita považována za organizační složku zahraniční společnosti. Není tedy považována za dánského rezidenta a tudíž není oprávněna benefitovat z příslušných směrnic EU a nebo smluv o zamezení dvojího zdanění, které Dánsko uzavřelo.

4.1.4.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Společnost si však může zvolit zdaňovací období odlišné od kalendářního roku.

4.1.4.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Účetní a daňová pravidla se liší. Nejprve jsou připravovány účetní výkazy, které jsou pro zjištění základu daně poté upravovány tak, aby reflektovaly daňová pravidla. K daňovému přiznání musí být přiloženy účetní výkazy včetně rekonsiliace, z které bude zřejmé, k jakým úpravám došlo, aby byl zjištěn základ daně.

V Dánsku neexistují zjednodušující pravidla pro malé ani střední společnosti.

Všechny příjmy jsou předmětem zdanění. Dánsko ale přijalo tzv. národnostní princip, což znamená, že dánští rezidenti nezdaňují příjmy ze stálých provozoven umístěných v zahraničí, ani z nemovitého majetku umístěného v zahraničí. Zdaňování celosvětového příjmu rezidentů se však uplatní na veškeré další příjmy mezi něž patří dividendy, úroky, licenční poplatky atd. V Dánských daňových zákonech se téměř nevyskytuje osvobozený příjem, nejvýznamnějším osvobozením je osvobození dividend na základě držby obchodního podílu po určitou dobu (participation exemption).

4.1.4.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Veškeré náklady, které vzniknou pouze a výhradně kvůli získání, zajištění a udržení zdanitelného příjmu, jsou daňově uznatelné.

Mezi daňově uznatelné náklady patří zejména odpisy na zařízení a rozvoje podnikání včetně nákladů na marketingové výzkumy a náklady na výzkum a vývoj. Licenční poplatky jsou

daňově uznatelným nákladem, pokud splňují pravidlo tržního odstupu. Úroky jsou rovněž daňově uznatelným nákladem, avšak za předpokladu, že splňují pravidla nízké kapitalizace. Daň z nemovitostí je daňově uznatelným nákladem, pokud je nemovitost využívána ke komerčním účelům.

Mezi daňově neuznatelné náklady naopak patří náklady na reprezentaci, avšak pouze do výše 25%. Dále daňově uznatelným nákladem nemohou být dividendy.

4.1.4.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny do dalších let, a to bez omezení. Není zde žádný limit, do kdy by bylo nutno daňové ztráty uplatnit. Zpětný přenos ale není možný.

Převod daňových ztrát do dalších let může být dotčen změnou vlastníka (toto omezení se neuplatní na společnosti, jenž mají akcie kótované na burze), vypořádáním s věřiteli (jak dobrovolným, tak na základě soudního příkazu) a nebo konverzí dluhu ve vlastní kapitál.

Ztráty z prodeje obchodního podílu za poslední tři roky a ztráty z nemovitého majetku mohou být započteny vůči příjmů z majetku podobného druhu. Výše ztráty, jenž lze takto odečíst je omezena výší osvobozených dividend. Čisté ztráty z prodeje obchodního podílu mohou být převáděny do dalších let neomezeně, dokud nebudou započteny vůči ziskům z podobného typu příjmů. Ostatní ztráty z kapitálu jsou pro účely převodu do dalších let považovány za klasické ztráty.

4.1.4.8 Sazba daně

Od roku 2007 činí sazba daně 25% (do té doby byla 28%). Dividendy vyplácené jak jednotlivcům, tak společností, jsou předmětem srážkové daně ve výši 25% (pokud nejsou osvobozeny od zdanění na základě tzv. participation exemption). Pro nerezidenty tato sazba činí 28%, avšak za splnění určitých podmínek může být 15%, případně mohou být i tyto dividendy osvobozeny (viz kapitola 4.1.4.12 - Srážková daň).

4.1.4.9 Skupinové zdanění

V Dánsku je povinné skupinové zdanění konsolidovaným základem daně, a to pro následující právnické osoby:

- stálé provozovny umístěné v Dánsku,

- pobočky, jenž jsou rezidenty v Dánsku, avšak jejich společníkem je nerezidentní společnost,
- nerezidentní společnosti, které vlastní nemovitý majetek v Dánsku.

Volitelného skupinového zdanění mohou využít společnosti ve skupině, které jsou vlastněné nerezidentní společnostmi. Tyto mohou požádat o mezinárodní konsolidaci.

Rozhodnutí o ustanovení mezinárodní skupiny pro daňovou konsolidaci je platné pro období 10 let.

Kvalifikované skupinové vztahy existují, pokud společnost:

- má majoritní podíl na hlasovacích právech v jiné společnosti,
- je akcionářem jiné společnosti a má právo jmenovat a nebo rozpustit management společnosti,
- je akcionářem jiné společnosti a je oprávněna kontrolovat činnost společnosti na základě stanov a nebo smlouvy s jinou společností,
- je akcionářem jiné společnosti a kontroluje většinu hlasovacích práv v takové společnosti na základě dohody akcionářů,
- je akcionářem jiné společnosti a uskutečňuje kontrolu nad fungováním společnosti.

Skupinová konsolidace znamená, že ztráty jedné společnosti mohou být okamžitě započteny vůči ziskům jiné společnosti. Avšak ztráty vzniklé před ustanovením konsolidované skupiny mohou být započteny pouze vůči ziskům té samé společnosti. K dividendám, jenž si tyto společnosti vyplácejí, se v případě konsolidovaného zdanění nepřihlíží.

4.1.4.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Běžné zisky společností nepodléhají jiným daním.

V Dánsku však existuje ještě daň z uhlovodíků, které podléhají veškeré příjmy společností, jenž se zabývají získáváním uhlovodíků.

4.1.4.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být podáno nejpozději 6 měsíců po skončení zdaňovacího období. Pokud však zdanitelné období (odlišné od kalendářního roku) skončí v rozmezí od 1. ledna do 31. března, daňové přiznání musí být podáno nejpozději 1. července téhož kalendářního roku.

Společnosti rovněž musí během zdaňovacího období platit zálohy na daň, a to ve dvou stejných splátkách vždy do 20. března a do 20. listopadu. Výše záloh se stanoví jako 50% průměrné daňové povinnosti daňového subjektu za předcházející 3 zdaňovací období. Díky tomu se samozřejmě uplatní speciální pravidla pro společnosti, které byly založeny před méně než třemi roky. Pokud by daňový subjekt chtěl platit vyšší zálohy než výše uvedených 50% z průměrné daňové povinnosti za předcházející 3 roky, je to možné, avšak pouze na bázi dobrovolnosti. Tyto dobrovolné zálohy jsou splatné ve stejných termínech jako povinné zálohy na daň. Na tu část výsledné daně, která převyšuje zaplacené zálohy na daň, se aplikuje přírážka ve výši 5,3%. Výsledná daňová povinnost je splatná do 20. listopadu roku následujícího po skončení zdaňovacího období.

Poplatníci mohou žádat o závazná posouzení správce daně, a to ohledně specifických transakcí. Tato závazná posouzení jsou pro správce daně závazná po dobu 5 let od vydání závazného posouzení. Za splnění určitých podmínek však tato lhůta může být zkrácena.

4.1.4.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené jak jednotlivcům, tak společnostem, jsou předmětem srážkové daně ve výši 25% (pokud nejsou osvobozeny od zdanění na základě tzv. participation exemption).

Srážková daň se však neuplatní v případě domácích mezipodnikových dividend, pokud mateřská společnost drží v dceřinné společnosti alespoň 15% podíl na kapitálu po dobu alespoň 1 rok (tj. participation exemption). Tento 15% podíl se od 1.1.2009 snížil na 10% (přičemž do konce roku 2006 činil 20%).

Protože pouze 66% příjmu z dividend je zahrnuto v základu daně z příjmů právnických osob, efektivní sazba z dividend činí 16,5% (66% z 25%). Základem daně je hrubá výše dividendy. Žádná srážková daň se neuplatňuje na úroky ani na licenční poplatky.

Pro nerezidenty sazba srážkové daně z dividend činí 28% z hrubé výše dividend s tím, že se jedná o daň finální. Tato sazba může být snížena dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Od 1. dubna 2008 srážková daň může být 15%, a to za splnění následujících podmínek:

- příjemce dividendy (nerezident) drží méně než 10% kapitálu v rezidentní společnosti, jenž vyplácí dividendu, a
- finanční úřady státu příjemce dividendy jsou povinny k výměně informací s dánskými úřady na základě dvoustranné smlouvy, mezinárodní smlouvy a nebo správního ujednání.

Za předpokladu splnění podmínek participation exemption jsou osvobozeny i dividendy vyplácené nerezidentům.

4.1.4.13 Systém kalkulace daně

Kalkulace daně z příjmů právnických osob v Dánsku vypadá následovně:

Základem je účetní hospodářský výsledek dle dánských účetních standardů.

Tento je zvyšován o daňově neuznatelné náklady a snižován o náklady uznatelné a o odčitatelné položky.

Na takto vypočtený základ daně se aplikuje sazba daně ve výši 25%.

4.1.5 Estonsko

Estonsko se stalo členem Evropské unie 1. května 2004, tedy ve stejný den jako Česká republika. V návaznosti na to došlo k harmonizaci významných rysů estonského daňového systému s právem EU, a to včetně oblasti přímých daní, vzájemné asistence a správní spolupráce. Přesto má Estonsko poměrně netypický daňový systém.

4.1.5.1 Typ daňového systému

Estonsko má ojedinělý systém zdanění, neboť veškerý příjem společností je osvobozen. Pouze zisky, které jsou rozdělovány a nebo domněle distribuovány, jsou předmětem daně z příjmů právnických osob.

Společnosti totiž nejsou poplatníky daně z příjmů, ale poplatníky tzv. distribuční daně z distribuovaných zisků, včetně transakcí, které jsou považovány za rozdělování skrytého zisku (např. vedlejší mzdy, dary apod.) Žádná daň není uvalena na obdržené příjmy. Pouze dividendy vyplácené nerezidentům jsou předmětem srážkové daně.

Ačkoli oficiálně se tato distribuční daň nazývá daň z příjmů právnických osob, pojem „distribuční daň“ mnohem lépe vyjadřuje skutečnou podstatu této daně, proto je pro účely tohoto výzkumu tento termín nadále používán.

4.1.5.2 Zákonný rámec

Problematicku zdaňování společností upravuje Estonský zákon o dani z příjmů (Tulumaksuseadus), který obsahuje úpravu zdanění jak právnických, tak i fyzických osob.

Práva a povinnosti poplatníků, odvolání atd. jsou upraveny v Zákoně o zdanění (Maksukorralduse Seadus).

4.1.5.3 Daňové subjekty

Estonská daňová legislativa rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty neboli poplatníky s plnou daňovou povinností a poplatníky s omezenou daňovou povinností. Rezidenti mají plnou daňovou povinnost, tedy zdaňují v Estonsku celosvětové příjmy. Nerezidenti mají omezenou daňovou povinnost, a to pouze na příjmy ze zdrojů v Estonsku.

Společnosti jsou považovány za rezidenty, pokud jsou založeny podle estonského práva v Estonsku. Evropská společnost či Evropská družstevní společnost je zde rovněž rezidentem, a to za předpokladu, že zde má své sídlo. Všechny ostatní společnosti (tedy ty, které nejsou založeny podle estonského práva) jsou považovány za nerezidenty a tudíž je jejich zdanění posuzováno dle práva státu, v němž jsou rezidenti a v návaznosti na to podle příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění.

4.1.5.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Daň je vykazována na stejném daňovém přiznání spolu se srážkovou daní odvedenou z plateb pro nerezidenty společnosti a nebo pro fyzické osoby rezidenty i nerezidenty a dále se sociálním pojištěním z mezd zaměstnanců.

4.1.5.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Estonská daňová legislativa nedefinuje zdanitelný zisk, neboť veškerý příjem společností je v momentě jeho získání od daně osvobozen. Estonská legislativa však definuje (a zdaňuje) zisk k rozdělení. Tento je určen na základě IFRS a nebo národních účetních standardů, přičemž národní účetní standardy jsou v souladu s IFRS.

Dani podléhá celosvětový příjem rezidentní společnosti, který ale není zdanitelný v momentě, kdy ho společnost získá, ale zdanitelné je pouze to, co bude dále rozdělováno.

Základ daně pro účely distribuční daně obsahuje následující složky:

- vedlejší mzdy, které zaměstnavatel vyplácí zaměstnancům (jsou předmětem zdanění u zaměstnavatele a osvobozeny u zaměstnanců),
- dary (jsou předmětem zdanění u dárce a osvobozeny u příjemce daru, za splnění určitých podmínek mohou ale podléhat srážkové dani u příjemce daru),
- náklady na reprezentaci (prvních 500 EEK je osvobozeno od distribuční daně, maximálně lze takto osvobodit náklady na reprezentaci do výše 2% ze sociálního pojištění placeného v ten který měsíc),
- dividendy (dividendy jsou předmětem distribuční daně),
- úpravy zisku, které souvisí s problematikou převodních cen, tj. takové úpravy příjmu, který by byl daňový poplatník obdržel, pokud by obchod, který uskutečňuje se spřízněnou osobou, uskutečnil s nespřízněnou osobou,
- neobchodní náklady (podléhají distribuční dani, jedná se zejména o zákonné pokuty, penále a úroky z prodlení, náklady na pořízení služeb, které nejsou zcela nutné pro podnikání daňového subjektu, úplatky apod.).

4.1.5.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Vzhledem ke speciálnímu systému zdanění v Estonsku, kde nejsou zdaňovány příjmy, ale pouze rozdělování zisku, daňová legislativa nedefinuje daňově uznatelné a neuznatelné náklady. Není tedy možno aplikovat žádné odpisy, ani rezervy, ani opravné položky apod.

4.1.5.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Jelikož zde není žádný zdanitelný příjem, ztráty nemají pro daňové účely žádný význam. K rozdělení zisku dochází i v případě, kdy společnost má účetní ztrátu. Ztráty avšak snižují účetní zisk, který určuje částku k rozdělení.

Daňové ztráty převedené na základě ustanovení daňových zákonů, které byly účinné do 1. ledna 2000, nemohou být započítávány nebo převáděny proti zisku určenému k rozdělení.

4.1.5.8 Sazba daně

Estonské daňové sazby jsou vyjádřeny zlomkem, přičemž přímý procentuální ekvivalent může být zavádějící, neboť nerozdělený zisk společností není (narozdíl od ostatních daňových systémů) zdaňován na roční bázi, ale měsíčně. Od 1.1.2008 daňová sazba činí 21/79 (tj. asi 26,6%) z čistého „rozdělení“ (21% z hrubé výše rozdělované částky).

Od roku 2009 by se daňová sazba měla snížit na 20/80 s tím, že snižování by mělo každý rok pokračovat o 1 procentní bod až do roku 2011. V roce 2010 by sazba měla činit 19/81 a v roce 2011 a letech následujících 18/82.

4.1.5.9 Skupinové zdanění

V Estonsku není možné skupinové zdanění.

4.1.5.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Zisky společností nepodléhají jiným daním.

4.1.5.11 Správa daní

Jelikož zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, daňová přiznání musí být podána a distribuční daň zaplacená desátým dnem měsíce následujícího po měsíci, kdy byla rozdělovaná částka vyplacena.

V případě pozdní platby daně se uplatní úrok z prodlení ve výši 0,06% denně za každý den prodlení. Pokud společnost nedostojí některé ze svých povinností nepeněžité povahy (např. podá špatné daňové přiznání, nesrazí daň včas, nepředloží informace o stanovení daňového základu atd.), může jí být uložena pokuta ve výši do 50 000 EEK.

Entity zaregistrované k dani z přidané hodnoty musí podávat daňové přiznání vždy bez ohledu na to, jestli jim vznikla jakákoli daňová povinnost. Entity, které nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, daňové přiznání podávají pouze v případě, kdy vznikla daňová povinnost. Pro účely přiznání k distribuční dani, dani z přidané hodnoty, srážkové dani a sociálnímu pojištění je pouze jeden společný formulář.

Poplatníci mohou žádat správce daně o daňová posouzení ohledně zamýšlené transakce. Takové rozhodnutí je závazné pro finanční úřady, ale nikoli pro daňový subjekt. O takovoto posouzení však nelze žádat v oblasti transferových cen při transakcích se spojenými osobami. Lhůta pro vyměření daně činí 3 roky od podání daňového přiznání. V případě, kdy daňový subjekt jednal s úmyslem vyhnout se daňové povinnosti, lhůta pro vyměření daně činí 6 let.

4.1.5.12 Srážková daň

Na dividendy, úroky a licenční poplatky vyplácené rezidentům právnickým osobám se srážková daň nevztahuje. Většina plateb vůči fyzickým osobám ale srážkové dani podléhá. Na dividendy vyplácené nerezidentovi právnické osobě se uplatní srážková daň ve výši 23% (nebo sazba snižená dle mezinárodní smlouvy), pokud tento nerezident nevlastní alespoň 20% podíl na kapitálu a nebo hlasovacích práv v estonské společnosti, která dividendy vyplácí. 23% srážková daň se rovněž uplatní na dividendy vyplácené právním entitám z daňových rájů bez ohledu na úroveň jejich účasti v estonské společnosti.

Dividendy rozdělované estonskými společnostmi nerezidentům jsou od estonské daně z příjmů tedy osvobozeny za splnění předpokladů, že se jedná o:

- dividendy získané ze zahraničních účastí (alespoň 20% podíl) za předpokladu, že výchozí zisk byl předmětem zahraniční daně a nebo dividendy byly předmětem zahraniční srážkové daně,
- zisky generované zahraniční stálou provozovnou, pokud takovéto zisky byly předmětem daně ve státě, kde se vyskytuje stálá provozovna.

4.1.5.13 Systém kalkulace daně

Od 1. ledna 2000 estonské společnosti nejsou plátcí daně z příjmů právnických osob. Místo toho jsou subjektem distribuční daně (z rozdělovaných zisků, včetně rozdělování skrytých zisků).

Jak je vidno z příkladu uvedeného níže, daň je kalkulována z obrácené perspektivy.

V klasickém případě daně bývá uvalována na čistý zisk společnosti a legislativa neuznává odečet určitých nákladů. Podle estonského systému je distribuční daň uvalována vlastně na nedaňové náklady.

Systém kalkulace daně je tedy následující:

Máme k dispozici následující položky z účetnictví společnosti:

- hrubý příjem	700 000
- zaplacené licenční poplatky	100 000
- zaplacené úroky	100 000
- ostatní náklady související s podnikáním	100 000
- zaplacené vedlejší mzdy	30 000
- čistá hodnota darů a nákladů na reprezentaci	25 000
- čistá hodnota neobchodních nákladů	30 000
- vyplacené dividendy (čistá částka)	310 000

distribuční daň	105 000
-----------------	---------

výpočet: $21/79 \times (\text{zaplacené vedlejší mzdy} + \text{čistá hodnota darů a nákladů na reprezentaci} + \text{čistá hodnota neobchodních nákladů} + \text{vyplacené dividendy})$

Vypočtená distribuční daň ve výši 105 000 se přibližně rovná 21% z hrubé částky (tj. $0,21 \times \text{zaplacené vedlejší mzdy} + \text{čistá hodnota darů a nákladů na reprezentaci} + \text{čistá hodnota neobchodních nákladů} + \text{vyplacené dividendy} + \text{distribuční daň}$)

4.1.6 Finsko

4.1.6.1 Typ daňového systému

Od 1. ledna 2005 je finské korporátní zdanění založeno na modifikovaném klasickém systému dvojího zdanění. Hlavní daní, která je uvalována na společnosti, je národní daň z příjmů, finsky yhteisön tulovero.

4.1.6.2 Zákonný rámec

Hlavním zákonem, který obsahuje úpravu zdaňování společností, je zákon o dani z příjmů (Tuloverolaki), který upravuje jak zdaňování společností, tak zdaňování fyzických osob. Čistý obchodní příjem veškerých entit je určován podle Zákona o dani z obchodních příjmů (Laki elinkeinotulon verottamisesta).

Jestliže však společnost nevyvíjí obchodní aktivity, může být zdaňována dle Zákona o zdanění zemědělských příjmů a nebo dle Zákona o dani z příjmů. Totéž platí pro případ, kdy pouze některé z aktivit obchodní společnosti nejsou podnikáním. V takovém případě jsou tyto aktivity a majetek s nimi související považovány za zvláštní druh příjmů (jiný než obchodní příjem), tudíž jsou zdaňovány dle Zákona o zdanění zemědělských příjmů a nebo dle Zákona o daních z příjmů.

4.1.6.3 Daňové subjekty

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou jak soukromé společnosti, tak veřejné společnosti. Tatož pravidla se uplatní i pro Evropskou společnost. Transparentní entity (tj. komanditní společnosti a zájmová sdružení) podléhají jako ve většině ostatních členských států EU jinému systému zdanění, neboť zisk je zdaňován u společníků těchto entit.

Finsko rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Rezidenti ve Finsku zdaňují celosvětový příjem, kdežto nerezidenti pouze příjem ze zdrojů ve Finsku. Organizační složky nerezidentů umístěné ve Finsku zdaňují příjem ze zdrojů ve Finsku a část celosvětového příjmu, která je přiřaditelná této organizační složce.

Poplatníky daně z příjmů jsou veškeré rezidentní společnosti, družstva a rezidentní organizační složky nerezidentů.

4.1.6.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, tedy období od 1. ledna do 31. prosince. Pokud však společnosti mají účetní období odlišné od kalendářního roku, jsou zdaňovány podle tohoto účetního období a nebo na konci kalendářního roku. Obvykle účetní období trvá 12 měsíců, ale ve výjimečných případech může být kratší a nebo delší (ne více než 18 měsíců), jestliže má daňový subjekt závažné důvody, např. když začíná a nebo končí podnikání.

Změnit zdanitelné období společnosti je poměrně jednoduché. Změna musí být oznámena finančnímu úřadu jeden měsíc před začátkem nového účetního období, pokud je účetní období zkracováno. Pokud je účetní období prodlužováno, změna musí být oznámena alespoň jeden měsíc před tím než by staré účetní období mělo skončit. Daňový subjekt musí učinit veškeré důležité změny ve stanovách a obchodním rejstříku před tím, než změnu oznámí finančnímu úřadu.

K placení daní dochází okamžikem jejich vyměření, což obecně bývá v následujícím zdaňovacím období. Zálohové daně se platí klasicky v tom zdanitelném období, za něž jsou hrazeny.

4.1.6.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelný zisk je založen na účetním zisku, který je určován podle finských účetních standardů. K určení daňového základu jsou tedy nutné určité úpravy účetního hospodářského výsledku. Nedělá se však speciální daňová rozvaha či daňový výkaz zisků a ztrát. Neexistují žádné alternativy pro malé a střední podniky.

Obecně je veškerý příjem společností považován za zdanitelný. Některé příjmy jsou však osvobozeny. Mezi osvobozené příjmy patří ve většině případů dividendy. Dále mohou být za splnění určitých podmínek osvobozeny kapitálové zisky z prodeje základního kapitálu, jenž náleží k obchodnímu zdroji příjmů.

Dále je osvobozen výtěžek z likvidace, fúze, vrácení daně z příjmů za daně, které nejsou daňově uznatelným nákladem (jako je např. daň z příjmů), dále příjem, který je předmětem metody vynětí ve Finsku podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Společnost však samozřejmě může generovat příjem z několika různých zdrojů. Obchodní příjem podléhá zdanění za předpokladu, že vznikl z obchodních zdrojů. Příjem z nemovitého majetku je rovněž považován za obchodní příjem, pokud je tento nemovitý majetek používán pouze v rámci skupiny společností a není pronajímán třetím stranám. Veškeré příjmy a ztráty z obchodního příjmu mohou být započteny vůči sobě navzájem.

Pokud má společnost příjem z nemovitého majetku, který není používán pro obchodní účely, ale je např. pronajímán třetím stranám, je tento příjem zdaňován samostatně a ztráty z něj mohou být započteny pouze vůči zisku ze stejného zdroje.

4.1.6.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Aby určitá položka byla považována za daňově uznatelný náklad, je vyžadována shoda účetnictví a zdanění – předpokladem, aby byl ten který náklad daňově uznatelný tedy je, aby byl nejprve správně zaúčtován a poté zahrnut ve výkazu zisků a ztrát.

Obecným pravidlem je, že za daňově uznatelné jsou považovány ty náklady, které vznikly v souvislosti s podnikáním v rámci zdaňovacího období, a to za účelem vzniku, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Poplatky specialistům (např. právníkům, daňovým poradcům), daně z převodu a podobné náklady, které musí být kapitalizovány v souvislosti s majetkem, ke kterému náleží, se mohou odepisovat za předpokladu, že majetek, ke kterému náleží, je odepisovatelný (např. budovy). Pokud však tyto náklady náleží k majetku, který odepisovat nelze (např. pozemky), nelze odepisovat ani tyto náklady. Mzdy vyplácené zaměstnancům spolu se sociálním pojištěním placeném za zaměstnance patří mezi daňově uznatelné náklady.

Dividendy nejsou daňově uznatelným nákladem. Úroky naopak jsou daňově uznatelným nákladem, avšak tyto náklady mohou být odečteny pouze od aktivit, pro které byla půjčka, jejíž úroky evidují jako náklad, uzavřena. Pokud se jedná o půjčky mezi spřízněnými osobami, pak úroky musí splňovat pravidlo tržního odstupu. Licenční poplatky jsou považovány za daňově uznatelný náklad, avšak pokud jsou placeny spřízněné osobě, opět musí splňovat pravidlo tržního odstupu. Servisní a manažerské poplatky jsou daňově uznatelným nákladem, stejně jako náklady na výzkum a vývoj.

Mezi daňově neuznatelné náklady naopak patří např. náklady, které nejsou nutné pro vznik, zajištění a udržení příjmů; dále náklady na vznik, zajištění a udržení osvobozených příjmů; pokuty, 50% nákladů na reprezentaci, úplatky a podobné platby atd.

4.1.6.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňová ztráta je převoditelná maximálně do 10 následujících zdaňovacích období. Tato ztráta však může být započtena pouze vůči příjmu ze stejného zdroje (např. ztráta z podnikání proti příjmu z podnikání).

Převod daňových ztrát je však omezen změnou vlastnictví společnosti, a to v případě, kdy je více než 50% obchodní podíl převeden na jiného vlastníka v roce, kdy ztráty vznikly či poté. V tomto případě je nárok na uplatnění těchto ztrát ztracený. Finanční úřad však může i v tomto případě povolit uplatnění předchozí daňové ztráty, a to za podmínky, kdy takovéto převedení ztráty je nutné pro pokračování v podnikání společnosti. Takto povolený převod ztráty však nemůže být uplatněn proti příjmu, který je od společnosti ve skupině. Avšak finanční úřad může udělit speciální povolení k započtení ztrát rovněž v případě těchto skupinových příjmů, a to za předpokladu, že tyto skupinové příspěvky byly domluveny ještě před převodem obchodního podílu.

Není možný zpětný převod ztrát (do minulých let).

4.1.6.8 Sazba daně

Zisky společností jsou předmětem daně z příjmů právnických osob ve výši 26%. Do konce roku 2004 sazba daně z příjmů právnických osob činila 29%.

4.1.6.9 Skupinové zdanění

Ve Finsku je možné skupinové zdanění. Finské právo rozlišuje tři typy skupin:

1. pro účely korporátního práva – pokud společnost drží dostatečně velké množství akcií v jiné společnosti (ať rezidentské, či nerezidentské) tak, aby její hlasovací práva činila alespoň 50% hlasů,

2. pro daňové účely – mateřská společnost musí vlastnit přímo nebo nepřímo prostřednictvím dceřinné společnosti nejméně 90% kapitálu v další dceřinné společnosti (daňová skupina),
3. pro účely DPH – společnosti z finančního či pojišťovacího sektoru mohou vytvořit skupinu.

Pouze společnosti - rezidenti mohou být zahrnuty do skupiny pro daňové účely. Nerezidenti v určitých případech mohou tvořit tzv. prostředníky, ale nemohou být příjemci nebo plátcí skupinových příspěvků.

Nejsou stanovena žádná časová období, po která by musela daňová skupina existovat. Daňová skupina se nemusí nijak registrovat. Členové daňové skupiny nepodávají konsolidovaná daňová přiznání, ani příjem členů skupiny není konsolidován pro daňové účely. O existenci daňové skupiny je pouze uvedena informace v daňovém přiznání.

Konsolidace zdanitelného příjmu ve skupině je dosaženo placením a získáváním skupinových příspěvků během zdaňovacího období. Skupinové příspěvky jsou daňově uznatelným nákladem u společnosti, která takový příspěvek platí, a zdanitelným příjmem u společnosti, která takový příspěvek získává.

4.1.6.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Zisky společností nepodléhají jiným daním.

4.1.6.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být podáno ve lhůtě 4 měsíců po ukončení každého účetního období. Přesné datum podání přiznání je určováno Národní radou pro daně (Verohallitus). Účetní období obvykle trvá od 1. ledna do 31. prosince (tedy shoduje se s kalendářním rokem) a daňové přiznání je podáváno nejdéle do 30. dubna následujícího kalendářního roku. Společnosti, jejichž účetní období nekoresponduje s kalendářním rokem daňová přiznání podávají během 4 měsíců po skončení účetního období.

Společnosti ve Finsku jsou povinny uchovávat účetní záznamy po dobu 6 let po skončení kalendářního roku, ve kterém končí účetní období. Tato lhůta 6 let se shoduje i s maximální lhůtou pro vyměření daně.

Během kalendářního roku společnosti platí zálohovou daň, a to ve 2 až 12 splátkách. Pokud celková částka záloh není vyšší než 1 700 EUR, zálohová daň je splatná během března a září. Pokud celková částka, jenž má být placena překročí 1 700 EUR, poté jsou zálohy splatné měsíčně od ledna do prosince.

Zaplacené zálohy se započítávají na celkovou daňovou povinnost. Pokud celková výše zaplacených záloh převýší finální daňovou povinnost, rozdíl je vrácen, když dojde k vyměření daně, tj. 10 měsíců po podání daňového přiznání. Tento rozdíl se vrací i s úrokem 2,5% v roce 2008 (1% a za rok 2007). Pokud by daňový subjekt požadoval dřívější vrácení přeplatku na dani, je nutno podat žádost do 4 měsíců po ukončení účetního období, nejpozději v den, kdy podává daňové přiznání.

Pokud celková daňová povinnost převýší částku zaplacených záloh, rozdíl je splatný formou dodatečných plateb během prosince roku, v němž je daň vyměřována a během února následujícího roku po roce, v němž je daň vyměřována. Tyto dodatečné platby podléhají „korporátnímu úroku“ ve výši 6,5% v roce 2008 (v roce 2007 korporátní úrok činil pouze 5%). Pokud se společnost chce vyhnout tomuto „korporátnímu úroku“, musí tyto dodatečné platby zaplatit do 4 měsíců po skončení účetního období.

Kromě „korporátního úroku“ může být daňovému subjektu vyměřeno penále, a to za podání podvodného daňového přiznání či jiná porušení. Vážnější porušení podléhají postihům podle trestního práva.

Daňové subjekty mohou žádat o závazná posouzení správce daně, a to ohledně daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty. Tato závazná posouzení mohou být vydávána v případě důležitých daňových otázek, jejichž řešení se může stát precedentsním a které mají významnou ekonomickou hodnotu pro daňový subjekt. Cena za žádost o závazné posouzení se pohybuje od 610 do 2 440 EUR. Tato závazná posouzení vydává Centrální daňová rada.

Závazná posouzení jsou závazná pro správce daně, avšak nikoli pro daňový subjekt. Jak správce daně, tak daňový subjekt se mohou odvolat k Nejvyššímu správnímu soudu. Je možné požádat i o tzv. předběžná závazná posouzení, o nichž rozhodují finanční úřady. Cena za tato posouzení se pohybuje od 77 do 1 630 EUR. Tato předběžná závazná posouzení se vydávají ohledně daně z příjmů právnických osob, daně z přidané hodnoty a daně z nemovitostí.

4.1.6.12 Srážková daň

Dividendy, úroky a licenční poplatky vyplácené rezidentům nepodléhají srážkové dani. Srážková daň ve výši 19% se rovněž nikdy neuplatní v případě, kdy společnost, jenž má akcie kótované na burze vyplácí dividendy fyzickým osobám. Tyto dividendy však podléhají dani z příjmů fyzických osob, a to buď v základní sazbě 28% a nebo při překročení určitého stropu až do výše 55% sazby daně.

Pokud je příjemcem dividend společnost, dividendy jsou osvobozené. Je zde ale několik výjimek:

- dividendy distribuované společnostmi kótovanou na burze nekótované společnosti,
- dividendy distribuované finanční a nebo pojišťovací společnosti, které drží akcie jako investiční majetek,
- dividendy plynoucí ze zemí, které nejsou součástí EU.

4.1.6.13 Systém kalkulace daně

Ve Finsku je základem, z kterého se vychází při kalkulaci daně, čistý příjem před zdaněním. Tento je dále upravován o přičitatelné a odčitatelné položky.

Přičteme: daňově neuznatelné náklady (např. náklady, jenž nevznikly v souvislosti s podnikáním, dary, jejichž hodnota překračuje 25 000 EUR, náklady na reprezentaci (50% je daňově neuznatelných).

Odečteme: osvobozené dividendy

Vyjde nám zdanitelný příjem, na který aplikujeme sazbu daně 26%. A máme výslednou daňovou povinnost.

4.1.7 Francie

4.1.7.1 Typ daňového systému

Francie uplatňuje teritoriální systém zdanění. Dani z příjmů právnických osob podléhají jak rezidenti, tak nerezidenti. Nerezidenti zdaňují svůj příjem ve Francii pouze za předpokladu, že ve Francii podnikají. Jinak jsou zdaňováni srážkovou daní, a to ohledně určitých investičních příjmů a držby vlastnictví.

Kromě daně z příjmů jsou organizační složky zahraničních společností subjekty „odvodové daně ze zisků organizačních složek“ bez ohledu na to, zda-li zisky odvádějí či neodvádějí své mateřské společnosti.

Dvojímu zdanění na úrovni společníka právnické osoby je zabráněno tzv. participation exemption (osvobození podílu společníka, pokud drží určitou výši obchodního podílu po určitou dobu).

Pro účely daně z příjmů právnických osob je za území Francie považována centrální Francie (mimo Monako), Korsika a ostatní zámořské oblasti jako Guadeloupe, Martinique, francouzská Guyana a Réunion. Aplikace daňových ustanovení v přímořských oblastech je avšak přizpůsobena specifickým podmínkám těchto oblastí.

4.1.7.2 Zákonný rámec

Problematicku zdaňování společností upravují zejména tyto zákony:

- Francouzský daňový zákoník,
- Francouzský obchodní zákoník,
- Francouzské účetní standardy, které jsou v souladu s IFRS a uplatňují se na všechny druhy společností.

4.1.7.3 Daňové subjekty

Jsou zde tři kritéria, na základě kterých se mohou stát daňové subjekty poplatníky daně z příjmů právnických osob:

1. právní forma – dani na základě tohoto kritéria dani z příjmů právnických osob podléhá korporace (SA), společnost s ručením omezeným (SARL), akciová společnost (SAS), komanditní společnost (SCA) a družstvo.
2. podnikatelská činnost – na základě tohoto kritéria dani z příjmů právnických osob podléhají veškeré entity provozující podnikatelskou činnost a nebo činnosti za účelem dosažení zisku, včetně veřejných institucí, státních organizací.
3. volba, neboť některé entity si vždy do 1. dubna každého roku mohou zvolit, zda-li budou poplatníky daně z příjmů právnických osob. Mezi entity, které jsou oprávněny učinit tuto volbu patří: veřejná obchodní společnost, joint venture, společnosti s ručením omezeným, které mají pouze jednoho společníka. Takováto volba je neodvolatelná a nemůže být učiněna, pokud tyto společnosti vznikly transformací SA, SARL nebo jiných korporátních entit.

Francie rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Rezidentní společnosti jsou takové společnosti, které mají své sídlo ve Francii a nebo zde mají místo skutečného vedení. Nerezidenti zdaňují svůj příjem ve Francii pouze za předpokladu, že ve Francii podnikají, a to prostřednictvím francouzské pobočky či stálé provozovny. Pobočka registrovaná ve Francii je vždy považována za francouzského rezidenta s tím, že její mateřská společnost – nerezident – francouzské dani z příjmů právnických osob nepodléhá. Jinak jsou nerezidenti zdaňováni srážkovou daní, a to ohledně určitých investičních příjmů a držby vlastnictví.

4.1.7.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je vždy 1 rok. Pokud se účetní období shoduje s obdobím kalendářního roku, daň je kalkulována (a vyměřena) ze zisků realizovaných v průběhu tohoto roku. Pokud se účetní období liší od kalendářního roku, daň se počítá ze zisků dosažených v předcházejícím účetním období. Např. pokud účetní období končí 30. července, daň uvalená v roce 2008 na zisky z roku 2007 je kalkulována na základě zisků, které vznikly během účetního období od 1. srpna 2006 do 31. července 2007.

Pro nově založené společnosti se uplatní speciální pravidla. Tyto společnosti jsou povinny podat své první daňové přiznání za zdaňovací období, kterým je období od začátku jejich podnikání do konce zvoleného období nebo nejdéle do 31. prosince kalendářního roku následujícího po založení.

4.1.7.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Základ daně vychází z účetního hospodářského výsledku určeného dle francouzských účetních standardů. Tento účetní hospodářský výsledek je poté upravován v souladu s daňovými zákony.

Zdanitelný příjem je založen na průmyslovém a obchodním zisku a je definován jako čisté zisky z veškeré činnosti společnosti, včetně zisku z prodaného fixního majetku. Čisté zisky představují rozdíl mezi čistým jměním na začátku zdanitelného období a čistým jměním na konci zdaňovacího období.

Francouzská korporátní daň je založena na principu teritoriality, což znamená, že dani podléhají pouze obchodní aktivity společností ve Francii. Příjem, který podniky získají mimo území Francie není pro daňové účely brán v úvahu, stejně jako případné ztráty, které takový podnik má.

Pro malé a střední podniky existují zjednodušená pravidla za předpokladu, že:

- jejich roční obrat nepřekročí 7 630 000 EUR,
- základní kapitál je plně splacen, a
- nejméně 75% akcií (obchodního podílu) musí být drženo fyzickými osobami a nebo malými a středními podniky.

Za splnění těchto podmínek malý či střední podnik podléhá snížené sazbě 15% z prvních 38 120 EUR a standardní sazbě podléhá částka, která převyší 38 120 EUR.

Mezi osvobozené příjmy patří např.:

- dividendy – 95% osvobození,
- od roku 2007 jsou osvobozeny kapitálové zisky z dispozice s domácí a zahraniční účastí (95% osvobození),
- prominutí dluhu v případě, kdy příjemce přijme závazek zvýšit základní kapitál o částku prominutí dluhu.

4.1.7.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Zákonná ustanovení o tom, že určitý příjem je ve Francii daňově uznatelným či neuznatelným nákladem jsou tak nejasná, že se vytvořila rozsáhlá judikatura, která podmínky daňové uznatelnosti definuje následovně. Aby se jednalo o daňově uznatelný náklad, náklady spojené s podnikáním musí splňovat veškerá níže uvedená kritéria:

- jsou určité co do výše a obsahu ke konci zdaňovacího období, bez ohledu na datum placení faktury,
- jsou zaúčtovány v roce, v němž by měly být uplatněny v daňovém přiznání,
- vztahují se k podnikatelské činnosti,
- snižují čistý obchodní majetek nebo zakládají možnost pravděpodobných odpočtů, avšak náklady, které jsou součástí vstupní ceny majetku nebo goodwill, patentová práva atd. nejsou daňově uznatelným nákladem,
- jsou podloženy relevantní účetní dokumentací,
- vztahují se k tvorbě nebo zachování zdanitelného příjmu, tudíž náklady, které se vztahují k tvorbě nebo zachování osvobozeného příjmu nejsou daňově uznatelné,
- vztahují se ke zdanitelnému období, za něž je podáváno daňové přiznání.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy a ostatní benefity pro zaměstnance,
- cestovní náklady, náklady na reprezentaci,
- zřizovací náklady,
- sociální pojištění a související platby,
- penzijní připojištění (za splnění určitých podmínek),
- náklady na výzkum a vývoj,
- poplatky placené nezávislým profesionálům za poskytnuté služby,
- určité zaplacené daně,
- dary (za splnění určitých podmínek),
- zaplacené úroky a licenční poplatky.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- určité daně (daň z příjmů právnických osob, roční minimální daň, daň z nemovitostí umístěných ve Francii, které jsou vlastněny zahraničními společnostmi),
- dividendy a skryté rozdělování zisku,

- určité osobní náklady, náklady, které nesouvisejí s podnikáním,
- úroky placené společníkovi, a to ty úroky, které překročí určitý limit,
- dary, které překročí zákonné omezení,
- určité převody zisku mezi spojenými osobami,
- odpisy firemních vozidel (za splnění, nebo spíše nesplnění určitých podmínek).

4.1.7.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Ztráty z operativní činnosti jsou odčitatelné od zdanitelného příjmu v roce, kdy vznikly. Od 1. ledna 2004 je možno daňové ztráty převádět do dalších let neomezeně. Do konce roku 2003 bylo možno daňové ztráty z předchozích let uplatňovat pouze v následujících 5 letech.

Poplatníci daně z příjmů právnických osob mají možnost převádět ztráty zpět, a to o 3 roky. V takovém případě ke zpětnému uplatnění ztrát dojde uznáním daně k dobru, nikoli vrácením daně. Toto uznání daně k dobru (vlastně daňový dobropis) může být použito během následujících 5 let a je vratitelné v šestém roce.

Převoditelnost ztrát, a to jak dopředu, tak dozadu, může být omezena převodem vlastnictví (za splnění určitých podmínek).

4.1.7.8 Sazba daně

Zisky společností jsou zdaňovány sazbou daně z příjmů ve výši 33,33%. Tato sazba byla až do roku 2005 zvýšena o přírážku ve výši 1,5%, s účinností od roku 2006 se tato přírážka již neuplatňuje.

Pro velké společnosti, jejichž obrat překročí 7 630 000 EUR je zde další tzv. sociální přírážka ve výši 3,3% z té části daně z příjmů právnických osob, kalkulované dle standardní sazby a snížené sazby, která překročí 763 000 EUR. V důsledku toho je efektivní daňová sazba z této části příjmů 34,43%.

Pro zisky realizované z dispozice s podíly v dceřinné společnosti byla sazba daně z příjmů snížena na 15% počínaje fiskálním rokem 2005. Od 1.1.2007 je tento systém zdanění podílů změněn tak, že 95% těchto příjmů je od daně osvobozeno a 5% těchto příjmů je součástí základu daně z příjmů právnických osob.

15% snížená sazba se však stále uplatní na příjmy z patentových licencí, patentových vynálezů a výrobních procesů spojených s takovými patenty a patentovými vynálezy. Příjemce dividend – fyzická osoba zdaní dividendový příjem progresivní sazbou daně, která může činit až 48,09%.

Podniky rovněž musí platit tzv. minimální roční paušální daň, která se vypočte v závislosti na obratu společnosti. Společnost, jejíž obrat nepřesahuje ročně 400 000 EUR nezaplatí žádnou minimální roční paušální daň. Opakem je společnost, jejíž roční obrat převyší 500 000 000 EUR, neboť její roční minimální paušální daň činí 110 000 EUR.

4.1.7.9 Skupinové zdanění

Ve Francii je skupinové zdanění možné. Jsou zde tři možnosti skupinového zdanění, přičemž daňová pravidla pro skupinové zdanění jsou poměrně složitá a poskytují pouze hrubý obraz toho, jak by skupinové zdanění mělo vypadat. Jedná se tedy o:

1. 95% vlastnictví francouzských poboček. Francouzské společnosti, které jsou členem skupiny, mohou podat konsolidované daňové přiznání. Tato možnost se vztahuje pouze na francouzské společnosti spojené 95% vlastnictvím mezi každou společností. Mateřská společnost, jenž stojí v čele skupiny, musí být francouzskou společností, která není z 95% a více vlastněna jinou francouzskou společností. Mateřská společnost však může být klidně 100% vlastněna společností – daňovým nerezidentem. Společnosti ve skupině musí mít stejné zdaňovací období. Konsolidovaný režim je možné aplikovat i na stálou provozovnu zahraniční společnosti ve Francii, pokud tato je nejméně z 95% vlastněna francouzskou mateřskou společností. Konsolidované daňové přiznání je volitelné, avšak pokud si skupina takové přiznání zvolí, volba je účinná pro dalších 5 let. Není nutné, aby do konsolidovaného daňového základu byly zahrnuty všechny společnosti ve skupině. O tom, která ze společností bude zahrnuta a která ne, rozhoduje mateřská společnost. Pro skupinu se uplatňují speciální daňová pravidla. Daňová ztráta společnosti, která je použita na snížení daňového základu skupiny, již nemůže být použita pro snížení daňového základu přímo ve společnosti, ve které vznikla. Ztráta společnosti, která vznikla ještě před tím, než se tato společnost stala členem

skupiny, nemůže být započtena na skupinový zisk, ale pouze na zisk této společnosti.

2. celosvětový příjem. Na základě potvrzení ministerstva může francouzská společnost (rezident) a nebo jiná entita, která je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, konsolidovat zisky a ztráty z veškerých zahraničních operací s vlastními zisky a ztrátami. Tento celosvětový režim je popřením principu teritoriality, podle něhož je příjem ze zahraničí vyloučen z francouzského základu daně. Doposud však tento režim nebyl ve Francii využit, a to díky velmi přísným podmínkám. Pravidla ohledně majoritního vlastnictví, podle nichž se postupuje v případě konsolidovaného příjmu (viz níže bod 3) se uplatní rovněž při tomto režimu celosvětového příjmu.
3. konsolidovaný příjem. Po obdržení souhlasu od ministerstva může francouzská společnost a nebo jiná entita, která je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, konsolidovat veškerý zisk z domácích i zahraničních přímých a nepřímých činností s vlastními zisky pro účely daně z příjmů. Ministerstvo tuto konsolidaci může povolit v případě, kdy:
 - držba 50% a více procent je zakázána legislativou země, kde byla zahraniční pobočka založena, nebo
 - nižší držba je výsledkem dohody mezi Francií a příslušnou zemí, nebo
 - nižší držba je vyžadována podstatou činností skupiny ovládaných společností.

Doposud tento souhlas ministerstva obdrželo pouze 10 významných společností.

4.1.7.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Běžné zisky společností nepodléhají jiným daním.

Ve Francii však ještě existují místní daně z příjmů z pronájmu budov a vybavení (taxe professionnelle). Zdanitelný příjem v tomto případě představují příjmy z pronájmu obchodních a průmyslových objektů a vybavení snížený o 16%. Sazba této daně je určitým procentem z obrátu a pohybuje se od 3,5% do 4% v závislosti na výši obrátu.

4.1.7.11 Správa daní

Daňové přiznání se podává do tří měsíců po skončení účetního období. V případě, kdy v kalendářním roce není ukončeno žádné účetní období, musí být daňové přiznání podáno do

29. dubna následujícího kalendářního roku. Finanční výkazy musí být na finanční úřad podány spolu s daňovým přiznáním.

Zálohy na daň společnosti odvádějí na základě vlastních výpočtů zálohové daně, a to čtvrtletně vždy k 20. únoru, 20. květnu, 20. srpnu, 20. listopadu, bez ohledu na případný fiskální rok (tj. účetní období se neshoduje s kalendářním rokem). Každá taková platba se rovná 8,33% běžného příjmu za nejbližší uzavřené zdaňovací období plus 4,75% z licenčních poplatků za patenty a nebo podobný příjem a dále (pokud je relevantní) ještě další 3,75% z prvních 38 120 EUR zisku.

Roční minimální paušální daň (blíže viz kapitola 4.1.7.8 - Sazba daně) je splatná do 15. března každého roku.

4.1.7.12 Srážková daň

Srážkové dani podléhají dividendy vyplácené nerezidentům francouzskými společnostmi, a to ve výši 25%. Výjimky se uplatní na dividendy vyplácené do členských států EU, dále Evropského hospodářského prostoru s výjimkou Lichtenštejnska a dále švýcarským mateřským společností.

Dividendy vyplácené do členských států EU jsou od daně osvobozeny v případě splnění podmínky držby obchodního podílu ve výši alespoň 15% po dobu dvou let. Od 1.1.2009 bude tento podíl snížen na 10%.

Dividendy vyplácené do členských států EHP s výjimkou Lichtenštejnska jsou od daně osvobozeny v případě splnění podmínky držby obchodního podílu ve výši alespoň 5%. Pokud se jedná o Švýcarsko, musí obchodní podíl švýcarské společnosti ve francouzské společnosti činit alespoň 25%.

4.1.7.13 Systém kalkulace daně

Kalkulace daně z příjmů právnických osob ve Francii vypadá následovně:

čistý účetní zisk = operativní zisk + mimořádný zisk

čistý zdanitelný příjem = čistý účetní zisk + daňové úpravy

Vysvětlení výše uvedených pojmů použitých při kalkulaci:

- operativní zisk se spočítá jako hrubý zisk nebo ztráta mínus daňově uznatelné náklady, opravné položky a dovolené odpochty,
- mimořádný zisk nebo ztráta zahrnuje zisky (nebo ztráty) z prodeje kapitálu a zisky z přecenění fixního majetku atd.,
- daňové úpravy zahrnují např. převoditelné daňové ztráty atd.

4.1.8 Irsko

4.1.8.1 Typ daňového systému

Od 6. dubna 1999 má Irsko klasický systém zdanění, což znamená, že zisky podniků jsou v zdaňovány nejprve na úrovni společnosti a po rozdělení na úrovni jejich společníků (akcionářů).

4.1.8.2 Zákonný rámec

Hlavním pramenem práva, v němž je obsažena úprava zdaňování společností je Daňový konsolidační zákon (Taxes Consolidation Act) z roku 1997. V tomto zákoně je upraveno korporátní zdanění včetně zdanění kapitálových zisků.

Veškeré daňové zákony musí být ale vykládány v duchu tzv. Interpretačního zákona z roku 2005, který preferuje výklad dle úmyslů zákonodárce.

4.1.8.3 Daňové subjekty

Korporátní daň se uplatní na veškeré korporátní entity (tj. veškeré entity které mají právní subjektivitu). Tato široká definice zahrnuje veškeré společnosti založené podle zákonů o společnostech (Companies Acts) a veškeré entity registrované podle zákonů o průmyslových a spořicíh společnostech (Industrial and Provident Societies Acts) – tj. zejména družstva, a dále všechny společnosti založené na základě statutu – tj. podle irského práva polostátní organizace.

Veřejná obchodní společnost a Evropské zájmové sdružení jsou považovány za fiskálně transparentní entity, tudíž jsou zdaňovány na úrovni jejich společníků.

4.1.8.4 Zdaňovací období

Společnosti v Irsku nejsou zdaňovány podle zisků, které obdrží v příslušném zdaňovacím období, ale podle zisků za účetní období.

Účetní období je zahájeno okamžikem, kdy se společnost poprvé stane poplatníkem korporátní daně (lhostejno za tím, že se stane irským rezidentem či nerezidentem mající příjem ze zdrojů v Irsku a nebo když začíná podnikat). Účetní období je ukončeno okamžikem, kdy společnost zaniká bez právního nástupce, který by byl poplatníkem korporátní daně. Účetní období skončí nejdříve:

- uplynutím 12 měsíců od začátku účetního období,
- dnem účetní závěrky společnosti,
- když společnost přestane vykonávat obchodní činnost (případně všechny druhy obchodních činností, pokud jich vykonává více).
- když společnost přestane být irským daňovým rezidentem,
- když společnost přestane být subjektem korporátní daně.

4.1.8.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Irští rezidenti zdaňují v Irsku celosvětový příjem, včetně kapitálových zisků. Společnost se může rozhodnout, zda-li bude svůj účetní hospodářský výsledek zjišťovat dle IFRS a nebo národních účetních standardů.

Celkový zisk ke zdanění může být snížen o daňově uznatelné náklady a další úlevy, mezi které patří např. daňová ztráta z jiné společnosti ve skupině. Zisk před zdaněním je dále upravován pro daňové účely tak, aby došlo k vyloučení položek, které plně nesouvisejí s obchodem a nebo nespádají mezi příjmy jako takové.

Zdanitelný příjem se dělí do následujících kategorií:

- obchodní příjem,
- profesionální příjem (příjem z výkonu profese),
- úroky nepodléhající dani a dále veškeré příjmy z ciziny,
- zdanitelné úroky, licenční poplatky na území Irska,
- příjem z irského nehmotného majetku,

- příjmy ze zaměstnání (není aplikovatelné pro společnosti),
- irské dividendy.

Na tyto kategorie příjmů se uplatňují různá pravidla kalkulace příjmů. Ztráty jedné kategorie nejsou automaticky započteny proti ziskům z jiné kategorie příjmů.

Irsko nemá žádná zjednodušující pravidla pro malé a střední podniky.

4.1.8.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelným nákladem je takový náklad, který je použit plně a výhradně pro účely obchodu. Pokud tedy určitý náklad není přímo spojen s jakýmkoli obchodním ziskem, jedná se o náklad daňově neuznatelný.

Existují však určité výjimky z plného a výhradního spojení s určitým obchodním příjmem. Mezi tyto výjimky a tedy mezi daňově uznatelné náklady patří zejména:

- náklady na vědecký výzkum, i když se nevztahují přímo k obchodu,
- náklady, které vznikly během 3 let před zahájením podnikání, přičemž tyto náklady jsou považovány za daňově uznatelné náklady během prvního roku podnikání,
- určité dary vybraným entitám – např. irským charitativním organizacím.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- náklady na reprezentaci,
- dary (s výjimkou darů určitým vybraným entitám),
- veškeré náklady, které nejsou plně a výhradně použity pro účely dosažení obchodního příjmu.

4.1.8.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

V návaznosti na dělení příjmů do určitých kategorií, jenž jsou uvedeny v kapitole 4.1.8.5 této práce, ztráty jedné kategorie mohou být započítávány vůči ziskům z téže kategorie příjmů. Proti ziskům z jiné kategorie příjmů může být zpravidla započtena jen část takové ztráty, a to ještě za přesně stanovených podmínek. Zpravidla je možné ztráty převádět do budoucna jen po tak dlouhou dobu, po kterou společnost vykonává stejnou činnost, z které příjem či ztráta vznikly. Ztráty ze zahraničí je možno v Irsku započíst opět pouze vůči stejné kategorii příjmu.

Irské daňové zákony uvádějí podrobná pravidla pro použití ztrát jednotlivých kategorií příjmů. Např. ztráty z obchodního příjmu, který podléhá dani ve výši 25%, mohou být uplatněny vůči veškerému zdanitelnému příjmu ve stejném účetním období. Pokud není veškerá ztráta takto uplatněna, lze ji uplatnit proti celkovým zdanitelným ziskům bezprostředně následujícího období stejné délky, a to tak dlouho, dokud je vykonávána stejná obchodní činnost. Ztráty z obchodního příjmu, který podléhá dani ve výši 12,5%, mohou být započteny pouze vůči stejné kategorii příjmu. Ztráty z obchodního příjmu, který podléhá dani ve výši 10%, mohou být započteny pouze vůči stejné kategorii příjmu (ve stejném období či do minulosti). Pokud jsou však převedeny do budoucího období, lze je uplatnit proti celkovému zdanitelnému příjmu.

4.1.8.8 Sazba daně

Sazby daně jsou vždy určovány pro fiskální rok, který je totožný s kalendářním rokem. Pokud účetní období zasahuje do více fiskálních roků, zisky společností se dle časové souvislosti přiřadí k tomu fiskálnímu roku, ve kterém vznikly a zdaní se příslušnou sazbou daně platnou pro ten který fiskální rok.

Standardní sazba korporátní daně činí 12,5%.

V určitých případech je však možné uplatnit sníženou 10% sazbu – např. pro společnosti, jenž se zabývají výrobou, dále pro společnosti, jenž vykonávají stavební činnost, důlní činnost a jiné obdobné činnosti. Tato sazba platí do konce roku 2010. Naopak vyšší sazba daně ve výši 20% se uplatní při nakládání s pozemky v Irsku, na které bylo vydáno stavební povolení a nebo se staly zónou pro rozvoj bydlení. Dále se ještě může uplatnit sazba ve výši 25%, a to pasivní příjmy jako jsou úroky, dividendy, Irský příjem z nájemného a na veškerý příjem z ciziny a neobchodní příjem. V případě kapitálových zisků z tzv. off-shore center se uplatní sazba daně 40%.

4.1.8.9 Skupinové zdanění

V Irsku je možné skupinové zdanění.

Existují dva přístupy k definici daňové skupiny:

- podle výše obchodního podílu v dceřinné společnosti (90%, 75%, 51%),
- koncept příslušného členského státu – jakéhokoli státu z EU či EHP, který uzavřel s Irskem smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

V závislosti na těchto definicích skupin jsou poté příslušné daňové skupiny oprávněny využívat výhod skupinového zdanění, mezi něž patří uplatnitelnost ztrát v rámci skupiny. Zákon nedefinuje konsolidovaný příjem, pro výplatu dividend i převodů kapitálu se použijí obecná pravidla.

4.1.8.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Irsku není na příjmy společností uvalována jiná daň.

4.1.8.11 Správa daní

Daňové přiznání se podává do 9 měsíců od konce účetního období a nebo 3 měsíce od vzniku a nebo zániku společnosti. Pokud je daňové přiznání podáno pozdě, avšak ne o více než 2 měsíce, uplatní se 5% penále, maximálně však 12 695 EUR. Pokud je daňové přiznání podáno se zpožděním větším než 2 měsíce, uplatní se 10% penále, maximálně však 63 485 EUR. Za nepodání přiznání se kromě výše uvedeného penále uplatní ještě další sankce – např. je snížena částka ztráty, kterou si společnost hodlá uplatnit v rámci skupiny apod.

Vyměřit daň lze pouze ve lhůtě 4 let od konce účetního období. Maximálně v této lhůtě je rovněž společnost oprávněna požadovat zpět případný přeplatek na dani. Na některé situace se však uplatní lhůty jiné:

- uplatnit daňovou ztrátu v rámci skupiny je však možné pouze do 2 let od konce účetního období, v němž ztráta vznikla,
- případnou žádost o vrácení penále lze podat do 5 let od data, v němž penále bylo vyměřeno.

Poplatníci daně musí 1 měsíc před koncem účetního období zaplatit předběžnou daňovou povinnost ve výši 90% konečné daňové povinnosti. Daň musí být zaplacená nejdéle do 21. dne tohoto měsíce. Pokud tedy účetní období skončí 31.12.2008, předběžná daňová povinnost musí být uhrazena do 21. listopadu 2008.

Společnosti ve skupině s daňovou povinností vyšší než 150 000 EUR mohou předběžné platby daňové povinnosti alokovat mezi tyto společnosti, aby minimalizovaly případný úrok

z prodlení v případě pozdní platby. Zbývající částka konečné daňové povinnosti musí být uhrazena ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Za pozdní platbu se uplatní úrok z prodlení ve výši 1% p.a. (tj. 0,0273% za 1 den prodlení), za přeplatek na dani se uplatní úrok 0,6% p.a. (0,0322% denně).

V Irsku není rozvinutý systém závazných posouzení. Správce daně může určitá posouzení vydávat v souvislosti s průmyslovými projekty a neobvyklými nebo složitými transakcemi. Tyto interpretace nemají právní sílu, ale mohou za určitých podmínek zavazovat finanční úřad.

4.1.8.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené společníkům jsou předmětem srážkové daně ve výši 20%. Pokud je příjemcem dividendy fyzická osoba, jsou předmětem daně hrubé dividendy v sazbě 20% a nebo 42%. Srážková daň je započitatelná vůči daňové povinnosti k dani z příjmů rezidentů. Pokud je příjemcem dividendy společnost, domácí mezipodnikové dividendy jsou osvobozeny.

4.1.8.13 Systém kalkulace daně

Kalkulace daně z příjmů právnických osob v Irsku vypadá následovně:

Základem je obchodní zisk. Dále se provedou daňové úpravy, tedy přičtení daňově neuznatelných nákladů a odečtení daňově uznatelných nákladů.

Tento postup se provede pro každou kategorii příjmu.

Na takto vypočtený příjem se uplatní sazba daně v příslušné výši, zpravidla 12,5%.

4.1.9 Itálie

4.1.9.1 Typ daňového systému

Rezidenti a nerezidenti jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob (imposta sul reddito delle società), přičemž rezidenti jsou zdaňováni z celosvětového příjmu. Nerezidenti v Itálii zdaňují pouze příjem ze zdrojů v Itálii. V Itálii se tedy uplatňuje klasický systém zdanění.

4.1.9.2 Zákonný rámec

Problematika zdaňování společností je upravena zejména v Zákoníku o daních z příjmů (Testo unico delle imposte sui redditi). Tento zákoník je účinný od 1. ledna 1988 a byl mnohokrát novelizován. K jedné z nejvýznamnějších novel došlo legislativním předpisem č. 344 z 12. prosince 2003, v němž byla představena reforma daně z příjmů právnických osob s účinností od 1. ledna 2004.

4.1.9.3 Daňové subjekty

Daň z příjmů právnických osob se aplikuje jak na rezidenty, tak na nerezidenty.

Pokud vyjdeme z dělení právnických osob, tak tato daň se uplatňuje na společnosti. Za společnosti jsou pro účely tohoto zákona považovány tyto entity:

- korporace,
- společnosti s ručením omezeným,
- komanditní společnosti,
- družstevní společnosti,
- pojišťovací společnosti.

Dále mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob patří veřejné a soukromé společnosti a trusty, bez ohledu na to, zda-li mají právní subjektivitu či nikoli a dále bez ohledu na to, zda je či není jejich jediný nebo hlavní účel vykonávání obchodních aktivit.

Naopak mezi entity, které dani z příjmů právnických osob nepodléhají, patří:

- transparentní entity,
- investiční fondy,
- státní organizace včetně samosprávných útvarů (municipality, provincie, regiony).

4.1.9.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je finanční rok společnosti tak, jak je určen zákonem či stanovami. Pokud finanční rok není takto určen nebo pokud je delší než 2 roky, zdanitelným obdobím je kalendářní rok.

4.1.9.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Veškerý příjem, jenž získá právnická osoba, která vykonává obchodní činnost a je poplatníkem daně z příjmů právnických osob, je považován za příjem z obchodní činnosti.

Základem daně je celosvětový příjem vykázaný v účetních výkazech a upravený podle ustanovení zákoníku o daních z příjmů právnických osob. Osvobozený příjem a příjem podléhající srážkové dani není při určování zdanitelného příjmu brán v úvahu.

Pokud společnosti přijaly IAS a nebo IFRS, je pro účely daně z příjmů právnických osob rozhodující účetní posouzení podle IAS. Detaily pro určení zdanitelného příjmu společností, které připravují své finanční výkazy dle IAS či IFRS budou specifikovány v připravovaném pokynu ministerstva.

V Itálii se pro daňové účely vypracovává něco jako daňová rozvaha, která se vesměs shoduje s rozvahou z obchodní činnosti. Zdanitelný příjem vychází z účetního příjmu, daňové odpočty a slevy musí být uvedeny na příslušných účtech.

Podniky s obratem menším než 516 456,90 EUR (309 874,14 pro poskytovatele služeb) si mohou zvolit určování základu daně na hotovostní bázi (něco jako je daňová evidence v ČR). Existují i další zjednodušení pro podnikatele a rodinné podniky.

Mezi osvobozené příjmy patří např. kapitálové zisky nakládání s domácí a zahraniční účastí nebo cennými papíry a částečně dividendy.

4.1.9.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Hlavním pravidlem při posuzování daňové uznatelnosti či neuznatelnosti nákladů je, zda-li se jedná o náklady na vznik, zajištění a udržení příjmů. Daňově uznatelné náklady musí být zachyceny v účetnictví příslušného finančního roku.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- úroky,
- určité daně,
- příspěvky na sociální pojištění,
- benefity pro zaměstnance,
- licenční poplatky,
- servisní a manažerské poplatky,
- náklady na výzkum a vývoj, a to i po 4 následující roky,

- 1/3 nákladů na reprezentaci atd.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- náklady, které se vztahují k osvobozeným příjmům (s určitými výjimkami),
- náklady v souvislosti s užíváním majetku, který není zařazen v obchodním majetku,
- náklady na opravu automobilů (pouze určitá část),
- daně z příjmů,
- další menší daně,
- penále.

4.1.9.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny nejdéle do 5 zdaňovacích období. Pro ztráty, které vzniknou během první tří let podnikání se tento limit nepoužije, je možné je tedy převádět do dalších let neomezeně.

Daňové ztráty nemohou být převáděny zpět (do minulých období).

Daňové ztráty však nemohou být převáděny do budoucích období, pokud:

- byla převedena většina hlasovacích práv, a
- ve finančním roce, ve kterém k převodu hlasovacích práv došlo a nebo ve dvou předchozích nebo následujících obdobích se činnost společnosti změnila neboli je odlišná od té činnosti, ze které společnosti vznikla ztráta.

Toto omezení se nepoužije v případě, kdy převáděná společnost měla ve finančním období předcházejícím převodu hlasovacích práv alespoň 10 zaměstnanců a výdaje na zaměstnance byly vyšší než 40% průměru z předcházejících dvou let.

Zahraniční ztráty jsou při určování zdanitelného příjmu na základě principu celosvětového zdanění příjmů rovněž brány v úvahu.

4.1.9.8 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob činí 27,5%, a to pro finanční rok začínající 1. ledna 2008 a nebo po 1. lednu 2008. Předchozí daňová sazba činila 33,33%.

Společnosti, které se zabývají obchodem s naftou, zemním plynem a elektřinou s obratem vyšším než 25 milionů EUR, podléhají ještě daňové přírážce ve výši 5,5%.

25% daňová přírážka se uplatní v případě příjmů z výroby, distribuce, prodeje a nebo předvádění materiálů s obscénním a nebo násilným obsahem (tzv. porno daň). Tato sazba byla až do roku 2005 zvýšena o přírážku ve výši 1,5%, s účinností od roku 2006 se tato přírážka již neuplatňuje.

4.1.9.9 Skupinové zdanění

V Itálii je skupinové zdanění možné, avšak italské daňové právo nepovažuje skupinu společností za daňový subjekt. Na každou společnost, jenž je součástí skupiny, je pohlíženo jako na samostatný daňový subjekt.

Jsou však možné některé formy konsolidace, které Itálie představila s účinností od 1. ledna 2004. Mezi něž patří:

1. domácí konsolidace. Tento režim je možný v případě, kdy jedna entita ovládá ať přímo či nepřímo více než 50% zisku jiné společnosti. Tento vztah musí existovat již na začátku zdaňovacího období, v němž chtějí společnosti využít konsolidace. Mateřská společnost musí být italským rezidentem nebo zahraniční společností, která je rezidentem ve smluvním státě a má stálou provozovnu v Itálii. Volba je neodvolatelná po 3 následující roky a musí být finančnímu úřadu oznámena nejméně 6 měsíců před začátkem prvního finančního roku, pro který byla volba konsolidace učiněna. Tato metoda konsolidace měla následující výhody, které však byly s účinností od 1.1.2008 zrušeny:
 - dividendy vyplácené ve skupině již nejsou plně osvobozeny (5% se zahrnuje do základu daně),
 - převod kapitálu mezi společnostmi ve skupině již není pro daňové účely neutrálním.
2. celosvětová daňová konsolidace, jenž se uplatní pro pobočky nerezidentních společností. Tento režim je velice podobný předchozímu režimu s následujícími výjimkami:
 - tato volba je možná pouze pokud zahrnuje všechny společnosti ve skupině,
 - není nutné splnit kritérium participace na ziscích společnosti,
 - konsolidace bere v úvahu výši účasti na společnostech (dle váženého průměru),

- účetnictví všech zahraničních společností musí být auditováno,
 - volba je platná pro 5 let a poté se obnovuje vždy pro 3 následující roky,
 - všechny společnosti ve skupině musí mít stejný finanční rok,
 - tato volba musí být schválena formou speciálního závazného posouzení finančních úřadů,
 - příjem zahraničních společností se počítá podle italských pravidel, a
 - nezdanitelné transakce uvnitř skupiny nejsou možné.
3. sleva pro „společenství“ představuje volbu pro konsorcia, jejímž prostřednictvím tyto speciální entity dosáhnout podobného výsledku jaký umožňuje konsolidace. Společníky konsorcia mohou být pouze společnosti podle Směrnice EU o společném systému zdaňování mateřských a dceřinných společností (blíže viz kapitola 3.3.2.2), tedy entity, které mohou dostávat dividendy osvobozené od srážkové daně. Volba je platná na 3 roky.

4.1.9.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

1. ledna 1998 byla v Itálii zavedena regionální daň z výrobních aktivit (imposta regionale sulle attività produttive). Tato daň nahradila lokální daň z příjmů a mnoho dalších menších daní. Tato regionální daň je upravena v legislativním předpise č. 446 z 15. prosince 1997.

4.1.9.11 Správa daní

Rezidenti musí daňové přiznání podat elektronicky do 7 měsíců od konce finančního období. Nejsou potřeba žádné přílohy, avšak daňový subjekt musí uchovávat příslušnou dokumentaci tak dlouho, jak vyžaduje zákon. Nerezidenti rovněž podávají daňové přiznání elektronicky, pokud jsou povinni podávat přiznání k dani z přidané hodnoty nebo hlášení o srážkové dani.

V ostatních případech může být daňové přiznání podáno v papírové podobě prostřednictvím banky nebo pošty. V takovém případě daňové přiznání musí být podáno nejpozději 6 měsíců po skončení finančního období.

Je používána metoda samovyměření, neboli co si poplatník v daňovém přiznání spočte, to je vyměřeno (pokud správce daně nestanoví jinak). Proti vyměření daně se může daňový subjekt odvolat do 60 dnů.

Daň je splatná ve třech splátkách:

1. v momentě, kdy společnost platí rozdíl oproti zálohově zaplacené dani a skutečné daňové povinnosti předchozího finančního roku, musí platit zálohové platby na daň z příjmů pro současný finanční rok, a to ve výši 39,6% z daňové povinnosti předchozího finančního roku,
2. koncem 11. měsíce finančního roku platí druhou zálohovou platbu, a to ve výši 59,4% z daňové povinnosti předchozího finančního roku,
3. zbylá část musí být zaplacená do 16. dne 6. měsíce roku následujícího po skončení finančního roku pro společnost, které schvalují účetní závěrku ve 4 měsíční lhůtě; a nebo do 16. dne měsíce následujícího po schválení účetní závěrky, pokud společnost schvaluje účetní závěrku v delší než 4 měsíční lhůtě.

Jakýkoli přeplatek na dani může být vrácen a nebo ponechán jako záloha na další zdaňovací období.

Pokud daňový subjekt platí daně či zálohové daně pozdě, aplikuje se úrok z prodlení ve výši 5% p.a. Za nesplnění jiných povinností může být poplatníkovi uloženo penále či pokuta (od 120% do 240% za chybné podání či nepodání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob).

V Itálii existuje poměrně rozvinutý systém závazných posouzení. O závazné posouzení lze žádat např. v následujících případech:

- posouzení odčitelnosti nákladů na reprezentaci,
- aplikace ustanovení proti daňovým rájům,
- neuplatnění minimální daně v případě společností, které nevyvíjejí žádnou činnost.

Žádost se podává na italské ministerstvo financí. Daňové úřady se musí vyjádřit do 120 dní od podání žádosti, jinak platí, že interpretace navrhovaná daňovým subjektem, je správná. Od 1. ledna 2004 je možné žádat i o mezinárodní závazná posouzení ohledně mezinárodních transakcí (zejména otázka převodních cen, přiřaditelnosti zisků a ztrát stálým provozovnám. Tato závazná posouzení jsou závazná pro finanční úřady po dobu dvou let od vydání rozhodnutí.

4.1.9.12 Srážková daň

S účinností od 1. ledna 2004 dividendy, které obdrží rezidentní společnost od jiné rezidentní či od nerezidentní společnosti jsou osvobozeny od daně z příjmů až do výše 95%. Zbývajících 5% je považováno za náklad přímo související s osvobozeným příjmem a tudíž je předmětem daně z příjmů právnických osob.

Dividendy vyplácené rezidentovi – fyzické osobě, která nevlastní více než 2% hlasovacích práv, 5% kapitálu ve společnosti, jejíž akcie se obchodují na burze, více než 20% hlasovacích práv nebo 25% kapitálu v ostatních společnostech, jsou předmětem konečné srážkové daně ve výši 12,5%.

Příjemce dividendy – fyzická osoba zdaní tento příjem progresivní sazbou daně z příjmů, která může dosáhnout až 43%, přičemž se za určitých okolností může dále zvyšovat.

4.1.9.13 Systém kalkulace daně

Kalkulace daně z příjmů právnických osob v Itálii vypadá následovně:

Základem jsou hrubé příjmy, jenž zahrnují příjmy z prodeje zboží nebo poskytování služeb, což u poplatníka pro účely daně z příjmů právnických osob představuje příjem z obchodní činnosti.

K nim se přičtou mimořádné příjmy, které nepatří do příslušného finančního období podle časové souvislosti.

Dále se provedou daňové úpravy dle zákoníku o daních z příjmů.

Vznikne zdanitelný příjem, na nějž se uplatní sazba daně 27,5%.

4.1.10 Kypr

4.1.10.1 Typ daňového systému

Kyperský systém zdaňování korporací patří mezi klasické systémy zdanění, kdy zisky podniků jsou zdaňovány daní z příjmů ve výši 10% na úrovni společnosti, tak po rozdělení na úrovni fyzických osob - rezidentů, a to prostřednictvím speciálního „příspěvku na obranu“

(defence contribution on dividends). Tento speciální příspěvek na obranu je považován za konečné zdanění a kromě skutečných dividend je uvalován i na tzv. domnělé dividendy (deemed distributions).

Dani však nepodléhá rozdělování dividend od společnost, která je kyperským rezidentem, pro rezidenta společníka – právnickou osobu a nebo pro jakékoli nerezidenty.

Současný systém zdanění na Kypru je výsledkem daňové reformy z roku 2002, avšak stále má své kořeny v britském systému zdanění.

4.1.10.2 Zákonný rámec

Mezi hlavní daňové předpisy, které upravují zdaňování společností patří zákon o daních z příjmů z roku 2002 (č. 118 (I)/2002 ve znění novel) a zákon o vyměření a správě daní z roku 1978 (opět ve znění novel).

4.1.10.3 Daňové subjekty

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou společnosti. Co se rozumí termínem „společnosti“ je uvedeno v zákoně o společnostech. Tento termín tedy zahrnuje jakékoli právnické osoby – ať už s právní subjektivitou nebo bez ní a jakékoli srovnatelné osoby založené podle zahraničního práva a nebo registrované v zahraničí. Seznam společností z členských států EU, které lze podřadit pod tento termín, tvoří přílohu zákona o daních z příjmů.

Veřejné obchodní společnosti i komanditní společnosti nejsou považovány za společnosti, a tudíž nejsou daňovými subjekty pro účely daně z příjmů právnických osob. Kartely jako takové nepatří mezi daňové subjekty, avšak jejich příjemci jsou zdaňováni prostřednictvím správce kartelu.

4.1.10.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Příjem společností je zdaňován vždy dle kritéria příslušnosti k tomu kterému kalendářnímu roku. Toto pravidlo nečiní problémy v případě, kdy dojde k uzavření účetnictví společnosti k 31. prosinci, neboť v tomto případě podléhají zisky společnosti dani z příjmů dle příslušného roku. Účetnictví společnosti však může být

uzavřeno i k jinému datu než je 31. prosince. V takovém případě mohou být se souhlasem komisaře (správce daně) zdanitelné zisky rozděleny dle časového období jejich vzniku k příslušným zdaňovacím obdobím, v nichž budou zdaněny.

4.1.10.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Rezidenti na Kypru zdaňují celosvětový příjem s tím, že tento příjem zahrnuje:

- obchodní zisk (včetně příjmů ze zemědělství a hospodářství),
- úroky a slevy,
- pronájmy,
- licenční poplatky,
- příjmy plynoucí z majetku, který společnost vlastní,
- čistý příjem v z goodwillu z obchodní činnosti.

Kyperští nerezidenti na Kypru zdaňují pouze příjem ze zdrojů na Kypru, který jim vzniká v souvislosti s následujícími druhy příjmů:

- zisky nebo jiné benefity ze stálé provozovny umístěné na Kypru,
- jakékoli příjmy z pronájmu majetku umístěného na Kypru,
- částka či protiplnění za goodwill po odečtu nákladů na získání goodwillu,
- odměna veřejně vystupujících umělců a hrubý příjem jakékoli skupiny divadelníků či hudebníků a nebo jiné skupiny, která veřejně provozuje nějaký druh zábavy.

Součet výše uvedených kategorií čisté výše příjmů tvoří zdanitelný příjem. Neexistuje žádné pravidlo, jak zdanitelný příjem kalkulovat. Pokud tedy zákon nestanoví jinak, jsou aplikovatelná účetní pravidla založená na mezinárodních účetních standardech.

Mezi příjem osvobozený od daně z příjmů patří:

- dividendy,
- 50% úrokového příjmu, který je předmětem příspěvku na obranu,
- dividendy,
- zisky z nakládání s cennými papíry včetně vládních dluhopisů, akcie zakladatelů nebo jiné podíly na společnostech či jiných právnických osobách, které byly založeny na Kypru.

Zisky z kapitálu jsou zdaňovány samostatně, a to v souladu s Daňovým zákonem o zisku z kapitálu z roku 1980 po novele z roku 2002. Sazba pro daň z kapitálových zisků činí 20%, avšak většina kapitálových zisků dani nepodléhá – vlastně veškeré kapitálové zisky dani nepodléhají, kromě těch, které jsou realizovány z prodeje nemovitého majetku na Kypru a nebo akcií v soukromých společnostech, které vlastní nemovitý majetek na Kypru.

4.1.10.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Veškeré náklady, které vzniknou pouze a výhradně kvůli zajištění zdanitelného příjmu, jsou daňově uznatelné. Pokud by tyto náklady byly vynaloženy, byť i jen z části za jiným účelem než je zajištění zdanitelného příjmu, pak by jako celek byly daňově neuznatelné – tedy nebylo by možno uplatnit žádný odpočet.

Mezi daňově uznatelné náklady patří např:

- platy a jiné formy odměn zaměstnancům včetně sociálního pojištění,
- odměny vyplacené v souvislosti s neoprávněným propuštěním,
- poskytování různých benefitů ve prospěch zaměstnanců,
- úroky a licenční poplatky stanovené dle pravidla tržního odstupu, a to zejména při obchodování se spřízněnými stranami,
- náklady na výzkum a vývoj,
- výdaje na opravu provozovny,
- příspěvky do schválených fondů,
- dary schváleným charitativním organizacím.

Mezi daňově neuznatelné náklady patří zejména:

- dividendy,
- daň z příjmů a příspěvek na obranu,
- jakákoli dobrovolná platba,
- náklady na obchodní zábavu převyšující 1% z hrubého příjmu a nebo 17 860,01 EUR, pokud nedosahují výše této částky,
- pokuty a penále,
- opravné položky ke špatným pohledávkám,
- opravné položky na snížení hodnoty akcií.

4.1.10.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Jakákoli daňová ztráta je započtena proti zdanitelnému příjmu z jiných zdrojů ve stejném roce. Pokud tato ztráta převyší v témže roce zdanitelné příjmy, poté je přenositelná do dalších let, a to neomezeně. Zpětný přenos ale není možný.

V případě změny vlastnictví obchodního podílu a podstatné změny v obchodní činnosti společnosti v rámci tří let je právo přenosu ztráty do dalších let ztraceno. Změnou vlastnictví obchodního podílu pro účely daňových ztrát se rozumí:

- osoba ovládá více než 50% společnosti prostřednictvím svého obchodního podílu,
- dvě a nebo více osob ať dohromady či zvlášť, získají nejméně 5% obchodního podílu a tudíž všechny dohromady drží více než 50% běžného obchodního kapitálu společnosti.

Pokud se jakákoli právnická osoba (včetně transparentních entit) změní na společnost s ručením omezeným, jakékoli neuplatněné ztráty mohou být přeneseny do dalších let na tuto novou společnost.

Žádné daňové ztráty nemohou být přeneseny do dalších let v případě, kdy podání daňového přiznání kyperským úřadům není učiněno v rámci 6leté zákonné lhůty.

Daňové ztráty, které vzniknou stálé provozovně v zahraničí mohou být započteny vůči zisku, který vznikne na Kypru. Avšak pokud zisk vznikne stálé provozovně a tato již v minulosti uplatnila daňové ztráty, tato částka bude zahrnuta do základu daně.

4.1.10.8 Sazba daně

Zisky společností jsou předmětem daně z příjmů právnických osob se standardní sazbou 10%. Právnické osoby veřejného práva podléhají dani z příjmů ve výši 25%. Sazba daně z kapitálových zisků činí 20%.

Na společnosti, které během dvou let po skončení příslušného zdaňovacího období nevyplatí dividendy ze 70% zisku po zdanění (jak je definováno v příslušném daňovém zákoně), bude pohlíženo, jako kdyby tyto dividendy vyplatily (tzv. domnělé dividendy), a to právě ve výši 70% ze zisku po zdanění. K tomu navíc zaplatí 15% jakožto příplatek z této „domnělé dividendy“ akcionářům, kteří jsou kyperskými rezidenty. Výše domnělých dividend se snižuje o skutečně vyplacené dividendy v příslušném roce.

Není zde žádná srážková daň. Na úrovni příjemce dividendy – právnické osoby - jsou tyto příjmy od daně osvobozeny. Pokud je příjemcem dividendy fyzická osoba – rezident, potom je dividendový příjem předmětem speciálního příplatku z „domnělé dividendy“ ve výši 15%.

4.1.10.9 Skupinové zdanění

Na Kypru je možné skupinové zdanění.

Jedinou formou skupinového zdanění zde je skupinové uplatnění daňových ztrát. Při přenechávání ztrát mateřské společnosti dceřinné společnosti je potřeba dodržet princip tržního odstupu. Zdanění konsolidovaným základem daně není možné.

Dvě společnosti jsou považovány za skupinu pro daňové účely, pouze pokud jedna z nich je 75% dcerou druhé a nebo obě jsou 75% dcerami třetí společnosti. Společnost je považována ze 75% za ovládanou osobu, pokud nejméně 75% běžných hlasovacích práv je drženo přímo a nebo nepřímo a holdingová společnost je oprávněna k ne méně než 75% rozdělování zisku dceřinné společnosti a majetku dceřinné společnosti, který by byl k rozdělení mezi společníky v případě likvidace.

Aby bylo možné skupinově uplatnit ztráty, musí být obě společnosti členy stejné skupiny po celé zdaňovací období. Zápočet ztrát je možný pouze, pokud si kyperská rezidentní společnost ze skupiny a stálá provozovna nerezidenta zvolila, že chce být brána jako rezidentní společnost.

Pokud dojde k zápočtu ztrát, taková platba není považována za distribuci a je ignorována při výpočtu zdanitelného zisku nebo ztráty obou dvou společností.

4.1.10.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Zisky společností na Kypru nepodléhají jiným daním.

4.1.10.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být podáno ve lhůtě do 31. prosince následujícího kalendářního roku. Např. daňové přiznání za rok 2007 musí být podáno do 31. prosince 2008.

Účetnictví společnosti musí být připravováno osobou s příslušnou kvalifikací a ověřováno auditorem. Auditři nemusí být rezidenti na Kypru, avšak musí být autorizováni jednat jako auditři Institutem certifikovaných veřejných účetních na Kypru. Pouze „malé společnosti“ nemusí mít auditora.

V souladu se zákonem o společnostech se za „malou společnost“ považuje společnost, která během celého kalendářního roku splňuje alespoň dvě z následujících kritérií:

- hodnota majetku před odečtem závazků nepřevyšuje 3 417 202,88 EUR,
- čistý obrat nepřevyšuje 7 005 265,90 EUR,
- průměrný počet zaměstnanců nepřevyšuje 50 osob.

Daňový komisař může vystavit platební výměr krátce poté, kdy uplyne lhůta pro podání daňového přiznání. Daň lze vyměřit maximálně do 6 let od konce zdaňovacího období. V případě podvodu nebo záměrného opomenutí se pravomoc vystavit platební výměr prodlužuje na 12 let od konce zdaňovacího období.

Společnosti jsou povinny platit zálohy na daň, a to ve třech stejných splátkách k 1. srpnu, 30. září a 31. prosinci. Pokud je celková platba záloh nižší než 75% skutečného příjmu, daňový subjekt musí kromě klasické daně platit ještě 10% z rozdílu mezi finální a zálohovou daní. Případný přeplatek je vrácen, a to i s úrokem 8% p.a.

V roce 2004 byl představen systém závazných posouzení. Závazné posouzení je však účinné pouze pro správce daně. Závazná posouzení nejsou závazná pro daňový subjekt a nebo pro soud.

Sankcí může být úrok z prodlení a nebo penále. Úrok z prodlení činí 8% p.a. a počítá se ode dne prodlení s platbou. Úrok z prodlení se však nepředepíše, pokud je daňové přiznání podáno v zákonné lhůtě a daňový komisař vydá platební výměr až tři dny po uplynutí zákonné lhůty, ve které mělo být daňové přiznání podáno.

Další sankcí je penále. Fixní penále ve výši 51,26 EUR je uvaleno na případ pozdního podání daňového přiznání. Dále se penále ve výši 5% uplatní v případě, kdy:

- je podáno daňové přiznání v zákonné lhůtě, avšak daňová povinnost není zaplacená,
 - daňové přiznání není podáno ve lhůtě a daňová povinnost není zaplacená,
 - daňový komisař vystavil platební výměr,
- a splatná daň není uhrazena do 30 dnů.

4.1.10.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené rezidentní společnosti jiné rezidentní společnosti nejsou předmětem srážkové daně. Jsou rovněž osvobozeny od daně z příjmů právnických osob a příspěvku na obranu.

Úrok, který není generován z obvyklých obchodních aktivit, podléhá 10% příspěvku na obranu jakožto finální dani. 50% z takového příjmu je předmětem daně z příjmů. V případech, kdy úroky vyplácí rezidentní společnost jiné rezidentní společnosti, neuplatní se žádná srážková daň.

Na licenční poplatky vyplácené rezidentní společnosti jiné rezidentní společnosti se rovněž neuplatní žádná srážková daň.

Při platbám nerezidentům se neuplatní žádná srážková daň z dividend, ani z úroků. Licenční poplatky vyplácené nerezidentům za používání práv na Kypru jsou předmětem finální srážkové daně. Sazba je 5% z filmových licenčních poplatků a 10% z ostatních licenčních poplatků (pokud se neuplatní nižší sazba dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění).

Dále žádná srážková daň není uvalena na úhradu zisků organizační složky jejím nerezidentským ústředím (ředitelstvím).

Žádná srážková daň se rovněž neuplatní v případě příjmů jako je pronájem, poplatky za služby, manažerské poplatky atd.

4.1.10.13 Systém kalkulace daně

Nejprve je nutno určit zisk před zdanění, a to z finančních výkazů.

+ přidáme daňově neuznatelné náklady

- odečteme daňově uznatelné náklady

= vyjde nám zdanitelný zisk

- dále odečteme daňové ztráty přenesené do dalších let

- dále odečteme daňové ztráty přenechané společnostmi ve skupině

= vyjde nám zisk, který je předmětem daně z příjmů

x uplatníme sazbu daně ve výši 10%

- odečteme zaplacené zálohy na daň

= vyjde nám částka daně, kterou bychom měli zaplatit

+ v případě uvedeném v kapitole 4.1.10.11 přičteme ještě 10% z předchozího řádku

Dále ještě v případě uvedeném v kapitole 4.1.10.12 spočítáme tzv. příspěvek na obranu

- 10% z neobchodních příjmů, z čehož 50% podléhá dani z příjmů právnických osob.

4.1.11 Litva

Zisky společností jsou předmětem daně z příjmů právnických osob (pelno mokestis). Litva vstoupila do EU ve stejný den jako Česká republika, tj. 1. května 2004, tudíž by její daňový systém již měl odpovídat evropským standardům.

Společnostem, které se nacházejí ve volných zónách obchodu, jsou nabízeny významné daňové pobídky.

4.1.11.1 Typ daňového systému

V Litvě je uplatňován modifikovaný klasický systém zdanění. Na dividendy vyplácené fyzickým osobám je aplikován systém dvojího zdanění, podle kterého jsou dividendy plně zdaňovány na úrovni společnosti, jež dividendy vyplácí a po rozdělení jsou zdaňovány u fyzické osoby, jež dividendy obdržela. V případě výplat dividend právnickým osobám je dvojitý zdanění prakticky vyloučeno.

4.1.11.2 Zákonný rámec

Problematika zdaňování společností je upravena zejména v Zákoně o daních z příjmů (Pelno Mokescio istatymas). V souladu s litevskou ústavou může systém ukládání a vybírání daní ovlivňovat pouze parlament. Parlament tuto pravomoc může delegovat na vládu a nebo přímo na ministerstvo financí, které přijímá vyhlášky a nařízení. Veškeré zákony jsou publikovány ve sbírce zákonů (valstybes žinios). Interpretace daňových zákonů prováděné finančními úřady nemají závazný charakter pro daňové poplatníky ani pro soud.

4.1.11.3 Daňové subjekty

Mezi daňové subjekty patří jak litevské, tak zahraniční entity. Litevskou společností je taková společnost, která byla založena podle litevského práva, a to bez ohledu na její právní formu. Zahraniční entitou je právní entita či jiná organizace založená podle zahraničního práva. Zahraniční entita nemusí mít právní subjektivitu.

Daňová legislativa rozlišuje mezi litevskými a zahraničními entitami spíše než mezi rezidenty a nerezidenty. I když v podstatě koncept litevské entity odpovídá pojmu rezident a koncept zahraniční entity odpovídá pojmu nerezident.

Litevské entity mají neomezenou daňovou povinnost, tj. jsou zdaňovány z celosvětového příjmu. Zahraniční entity mají omezenou daňovou povinnost, tj. jsou zdaňovány pouze ze zdrojů v Litvě.

4.1.11.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je daňový rok, který se obvykle shoduje s kalendářním rokem. Na žádost může místně příslušný správce daně povolit, aby daňovým rokem byl finanční rok, který se liší od kalendářního roku. Finanční rok ale musí trvat 12 měsíců. Daňový rok může být změněn pouze z objektivních důvodů, např. rozdílný daňový rok u mateřské společnosti a nebo kvůli sezónním aktivitám.

4.1.11.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Finanční zisk je kalkulován na základě litevských účetních standardů. Pro účely daně z příjmů právnických osob se dělají určité úpravy (nezdanitelný příjem, neodečitatelné náklady), které

jsou zapracovávány přímo do daňového přiznání. Nedělá se žádná zvláštní daňová rozvaha nebo daňový výkaz zisků a ztrát.

Základ daně musí vycházet z účetnictví a může se od něj odchýlit pouze v případě, kdy tak stanoví daňové zákony.

Litevské entity s ročními příjmy nepřevyšujícími 100 000 LTL (28 962 EUR) po tři předcházející zdaňovací období mohou účtovat na polo-hotovostní bázi, tj. příjem je brán v úvahu v roce obdržení (nikoli zaúčtování) a v tomtéž roce je k němu přiřazen příslušný náklad.

Následující položky jsou osvobozeny od zdanění – např.:

- přijatá sponzorství,
- odškodnění od pojišťovny, hodnotu ztraceného majetku a nebo jiné škody,
- zisk společnosti, která zbankrotovala, z prodeje jejího majetku,
- přijaté dividendy,
- kompenzace obdržené v souvislosti s EU programy na podporu odvodu rybářských člunů do starého železa,
- celý a nebo část zisku získaného od entit s neomezenou odpovědností, které jsou plátcí daně a jejichž příjem je předmětem daně z příjmů a nebo analogické daně na základě zákonů v cizích zemích,
- příjem z přecenění fixního majetku a cenných papírů dle zákonů, s výjimkou přecenění derivátů k pokrytí risku.

4.1.11.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelné náklady jsou široce definovány jako náklady, které vznikly v souvislosti s podnikáním a které přispěly k dosažení ekonomického zisku. Většina nákladů, které jsou přímo spojeny se zdanitelným příjmem, je tedy daňově uznatelných.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy, benefity pro zaměstnance,
- příspěvky na sociální pojištění,
- úroky,

- licenční poplatky,
- servisní a manažerské poplatky,
- náklady na výzkum a vývoj,
- skutečná škoda,
- náklady na reprezentaci,
- daně,
- členské příspěvky.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- úroky placené za používání státního kapitálu,
- úrok z prodlení,
- pokuty,
- ztráty z obchodu se spřízněnými stranami, ledaže by obchodování bylo v souladu s pravidlem tržního odstupu,
- dary,
- náklady na sponzorství.

4.1.11.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny do dalších let, a to maximálně po 5 následujících daňových roků. Daňové ztráty nemohou být převáděny zpět (do minulých období).

Zahraniční ztráty stále provozovny litevské společnosti, které jsou předmětem zdanění v zahraničí, nemohou být v Litvě převáděny do následujících období.

4.1.11.8 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob činí 15% (dříve 24%). V případě daňových pobídek se uplatní 13% sazba daně.

Na malé a střední podniky se uplatní snížená sazba daně z příjmů ve výši 13%. Nulová sazba daně se uplatní na zisky zemědělských výrobců a společností ze zemědělství (za splnění určitých podmínek). V Litvě rovněž existují daňové pobídky pro společnosti zaměstnávající nemohoucí osoby.

4.1.11.9 Skupinové zdanění

V Litvě není možné skupinové zdanění.

4.1.11.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Litvě není na příjmy společností uvalována jiná daň.

4.1.11.11 Správa daní

Litevské společnosti a stálé provozovny musí podávat roční daňové přiznání k dani z příjmů a předběžná daňová přiznání.

Roční daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být spolu s finančními výkazy podáno na finanční úřad nejpozději první den desátého měsíce následujícího zdaňovacího období. Např. lhůta pro podání daňového přiznání za daňový rok 2007 končí 1. října 2008. Pokud společnost ukončí svou činnost, je povinna podat daňové přiznání spolu s finančními výkazy do 30 dnů po ukončení činnosti.

Lhůta pro podání předběžného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob záleží na kalkulaci zisků:

- pokud je předběžné daňové přiznání kalkulováno na základě výsledků předchozího roku, přiznání za prvních 9 měsíců musí být podáno nejdéle poslední den prvního měsíce zdaňovacího období. Za 10. až 12. měsíc se toto přiznání podává nejpozději posledním dnem desátého měsíce zdaňovacího období,
- pokud je předběžné daňové přiznání kalkulováno na základě plánované daňové povinnosti k dani z příjmů právnických osob, toto přiznání musí být podáno nejdéle poslední den prvního měsíce zdaňovacího období.

V Litvě se používá systém samovyměření daně, tj. daň se platí v takové výši, jakou si daňový subjekt sám spočítá, nestanoví-li správce daně jinak. Proti rozhodnutí správce daně o vyměření daně se lze odvolat do 30 dnů, tato lhůta může být v určitých případech prodloužena na 60 dnů.

Zálohové daně se platí čtvrtletně s tím, že suma zálohové daně je započtena na výslednou daňovou povinnost. Přeplatek se vrací. Pokud zdanitelný příjem nepřekročí 100 000 LTL,

společnost není povinna platit v následujícím období zálohy na daň. Finální daň musí být zaplacená ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tj. většinou ne déle než 1. října.

Za prodlení s platbou daňový subjekt zaplatí úrok z prodlení. Za špatné či neúplné podání daňového přiznání či za jeho nepodání je možné uvalit pokutu až do výše 100% daňové povinnosti.

Systém závazných posouzení zatím v Litvě není plně rozvinut. Je sice možné o závazné posouzení žádat, nicméně v praxi se může stát, že takové rozhodnutí správce daně samotný správce daně nebere v úvahu a odchýlí se od něho.

Daň může být vyměřena či doměřena maximálně do 5 let následujících po roku, ve kterém bylo podáno daňové přiznání.

4.1.11.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené litevskou společností jiné litevské společnosti jsou předmětem daně z příjmů se sazbou 15%. Společnost, která dividendy vyplácí, může započíst sraženou daň na svou celkovou daňovou povinnost. Pokud tento zápočet převyšuje daňovou povinnost, může být převeden do dalších maximálně 5 následujících let.

Pokud je příjemcem dividendy právnická osoba, jsou dividendy od daně osvobozeny, pokud příjemce dividendy vlastní více než 10% hlasovacích práv ve společnosti, která dividendy vyplácí, a to alespoň po dobu jednoho roku. Za nesplnění těchto podmínek jsou dividendy předmětem daně z příjmů v základní sazbě 15%.

Žádné další platby litevským společnostem nejsou předmětem srážkové daně.

4.1.11.13 Systém kalkulace daně

Kalkulace daně z příjmů právnických osob v Litvě vypadá následovně:

Základem je účetní hospodářský výsledek dle litevských účetních standardů.

Tento je zvyšován o daňově neuznatelné náklady a snižován o náklady uznatelné a o odčitatelné položky.

Na takto vypočtený základ daně se aplikuje sazba daně ve výši 15%.

4.1.12 Lotyšsko

4.1.12.1 Typ daňového systému

Zisky společností jsou předmětem daně z příjmů právnických osob, jenž je známá pod pojmem „daň z obchodních příjmů“ (uznemumu ienakuma nodoklis). Lotyšsko vstoupilo do EU ve stejný den jako Česká republika, tj. 1. května 2004, tudíž by jeho daňový systém měl odpovídat evropským standardům.

V Lotyšsku je uplatňován daňový systém, který zabraňuje dvojímu zdanění rozděleného zisku. Dividendy vyplácené rezidentům fyzickým osobám nejsou předmětem srážkové daně, ani předmětem daně z příjmů na úrovni společníků. Není zde tedy žádné dvojí ekonomické zdanění na úrovni rezidentních společností, ani na úrovni jejich společníků. Pokud je však společnost, která dividendy vyplácí osvobozena od daně nebo jí je poskytnuta sleva na základě Zákona o zahraničních investicích a nebo jiné lotyšské legislativy, dividendy jsou zdaněny na úrovni příjemce dividendy, a to do rozsahu, který odpovídá ziskům, jež jsou osvobozeny podle výše uvedených zákonů.

4.1.12.2 Zákonný rámec

Problematika zdaňování společností je upravena zejména v Zákoně o dani z obchodních příjmů, který je účinný od 1. dubna 1995.

Daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob má stejný režim. Jakákoli osoba, která získává příjem na území Lotyšska podléhá buď dani z příjmů právnických osob a nebo dani z příjmů fyzických osob.

4.1.12.3 Daňové subjekty

Následující rezidentní entity jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob:

- společnosti a jiné entity (s výjimkou transparentních entit), které vykonávají obchodní činnost. Mezi nejdůležitější lotyšské společnosti patří akciová společnost a společnost s ručením omezeným.
- instituce založené státem či lokálními úřady, pokud mají příjem z ekonomické činnosti a kde takový příjem nevstupuje do národního nebo místního rozpočtu.

Pro účely daně z příjmů právnických osob je za lotyšskou společnost považována taková společnost, která byla založena podle lotyšského práva a zaregistrována v Lotyšsku a nebo od níž je vyžadováno, aby byla založena a registrována v souladu s lotyšským právem.

4.1.12.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je účetní období. Účetní období se obvykle shoduje s kalendářním rokem, avšak společnost si může zvolit účetní období odlišné od kalendářního roku.

4.1.12.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Lotyšští rezidenti v Lotyšsku zdaňují celosvětový příjem. Základ daně vychází z účetního zisku, který je dále upravován pro daňové účely (osvobozený příjem, nedaňové náklady a odpisy).

Mezi osvobozený příjem patří dividendy (za podmínek uvedených v podkapitolách 4.1.12.1 a 4.1.12.12).

4.1.12.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Mezi daňově uznatelné náklady patří náklady, které přispívají k dosažení zdanitelného zisku.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy a příspěvky na sociální pojištění,
- úroky (za splnění určitých podmínek),
- licenční poplatky, pokud se jejich platba vztahuje k obchodní činnosti daňového subjektu,
- servisní a manažerské poplatky,
- náklady na výzkum a vývoj, pokud se jejich platba vztahuje k obchodní činnosti daňového subjektu,
- daň z nemovitostí.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- dividendy,
- úroky z prodlení,

- pokuty,
- 40% nákladů na reprezentaci,
- náklady na zřízení sociální infrastruktury společnosti (např. bydlení, vzdělávání, sport, poskytovaná zdravotní péče), pokud nejsou přímo spojeny s obchodní činností společnosti, dále za předpokladu, že služby, které jsou poskytovány jsou zdarma nebo podporované a platby za nájem nejsou stanoveny v souladu s principem tržního odstupu.

4.1.12.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny do dalších let, a to maximálně po 5 následujících zdaňovacích obdobích. Daňové ztráty nemohou být převáděny zpět (do minulých období).

V případě změny kontroly nad společností může být převoditelnost daňových ztrát do budoucích období omezena. V případě fúze může nástupnická společnost uplatnit daňové ztráty zanikající společnosti za předpokladu, že nástupnická i zanikající společnost byly před fúzí ovládány stejnou osobou nebo skupinou osob, jako po fúzi. V případě rozdělení společnosti může nástupnická společnost rovněž uplatnit ztráty vzniklé před rozdělením, a to ohledně podílu, který připadá na hodnotu jejího majetku.

Vzhledem k principu zdaňování celosvětových příjmů jsou zahraniční ztráty posuzovány stejně jako ztráty, které vznikly v Lotyšsku.

4.1.12.8 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob činí 15% od 1. ledna 2004.

4.1.12.9 Skupinové zdanění

V Lotyšsku je možné skupinové zdanění. Společnosti, které patří do jedné skupiny si mohou vzájemně převádět daňové ztráty.

Pro účely skupinového zdanění může být mateřskou společností jak fyzická, tak právnická osoba, která je rezidentem v Lotyšsku a nebo v jiném členském státě EU a nebo je rezidentem ve státě, s nímž má Lotyšsko uzavřenou účinnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Pobočkou se rozumí společnost, jenž je rezidentem v Lotyšsku a nebo v jiném členském státě EU, ve které alespoň 90% obchodního podílu patří:

- mateřské společnosti,
- jedné nebo více pobočkám, nebo
- je možná kombinace vlastnictví mateřské společnosti a poboček.

Daňové ztráty jsou v rámci skupiny převoditelné za splnění následujících podmínek:

- společnosti, mezi nimiž k převodu ztráty dochází, musí být rezidenty v Lotyšsku a nerezidenty v jiném státě,
- obě společnosti musí být členem skupiny po celé zdaňovací období, za které je daňová ztráta převáděna,
- obě společnosti musí mít stejné zdaňovací období,
- ani jedna ze společností nemůže být od daně osvobozena či uplatňovat sníženou sazbu daně,
- obě společnosti podaly na finanční úřad auditované finanční výkazy spolu se zprávou auditora za příslušné období,
- žádná ze společností nemá daňové nedoplatky.

Daňové ztráty mohou být takto převedeny maximálně v takové výši, aby nepřevýšily zdanitelný příjem společnosti.

Další podmínky převoditelnosti daňových ztrát stanoví rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Marks & Spencer Ltd v. Halsey (jenž je zmíněn i v kapitole 3.4.2 – Některé významné judikáty v oblasti zdaňování korporací).

4.1.12.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Lotyšsku není na příjmy společností uvalována jiná daň.

4.1.12.11 Správa daní

Narozdíl od Litvy lotyšské společnosti musí podávat pouze roční daňové přiznání k dani z příjmů, nikoli předběžná daňová přiznání. Roční daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být spolu s finančními výkazy podáno na finanční úřad nejpozději 7 měsíců po skončení účetního období. Pro menší společnosti tato lhůta činí pouze 4 měsíce po skončení účetního období.

V Lotyšsku se používá systém samovyměření daně, tj. daň se platí v takové výši, jakou si daňový subjekt sám spočítá, nestanoví-li správce daně jinak. Proti rozhodnutí správce daně o vyměření daně se lze odvolat do 30 dnů, tato lhůta může být v určitých případech Ministerstvem financí prodloužena o dalších 30 dnů.

Zálohové daně se platí měsíčně (vždy k 15. dni měsíce) s tím, že suma zálohové daně je započtena na výslednou daňovou povinnost. Přeplatek se na žádost vrátí do 30 dnů. Každá taková platba pro počáteční měsíce (tj. leden – duben, pro velké společnosti to může být leden – červenec) se rovná $1/12$ daňové povinnosti ve zdaňovacím období, které o 2 roky předchází současné zdaňovací období, zvýšené o index spotřebních cen za předcházející období (např. pokud zdaňovací období je totožné s kalendářním rokem 2006, první splátka zálohové daně na zdaňovací období roku 2008 bude založena na daňové povinnosti z roku 2006 upravené o index spotřebních cen za rok 2007). Zálohové platby za zbývajících měsíce zdaňovacího období se vypočtou z daňové povinnosti předchozího zdaňovacího období zvýšené o index spotřebních cen minus zálohová daň zaplacená za počáteční měsíce zdaňovacího období. Finální daň musí být zaplacená do 15 dnů od podání daňového přiznání.

Za prodlení s platbou daňový subjekt zaplatí úrok z prodlení ve výši 0,05% za každý den prodlení. Úrok z prodlení se neuplatní za prvních 5 dní prodlení. Od 1. ledna 2007 je v Lotyšsku účinný nový komplexní systém ukládání penále. Za špatné či neúplné podání daňového přiznání či za jeho nepodání je možné uvalit pokutu až do výše 50% daňové povinnosti. Tato pokuta může být za určitých podmínek zvýšena až na 100% daňové povinnosti.

Systém závazných posouzení zatím v Lotyšsku není zaveden. V praxi ale daňové subjekty žádají finanční úřady o stanoviska ohledně jejich specifických práv v daňovém řízení. Pokud daňový subjekt jedná v souladu s tímto stanoviskem, finanční úřad nevydá správní rozhodnutí, které by bylo pro poplatníka méně příznivé, a to i když finanční úřad shledá, že jeho původní stanovisko není správné. Toto se však neuplatní v případě, kdy takové stanovisko bylo získáno na základě falešných informací či podvodu apod.

Daň může být vyměřena či doměřena maximálně do 3 let od roku, ve kterém měla být zaplacená daňová povinnost. Výsledky případné daňové kontroly jsou závazné a mohou být změněny pouze pokud k nim došlo na základě podvodu či jiného trestného činu.

4.1.12.12 Srážková daň

Platby pro rezidentní společnosti nejsou předmětem srážkové daně. Pokud je však společnost, která dividendy vyplácí osvobozena od daně nebo jí je poskytnuta sleva na základě lotyšské legislativy, dividendy jsou zdaněny na úrovni příjemce dividendy, a to v rozsahu, který odpovídá ziskům, které jsou osvobozeny.

Pro příjemce dividendy – fyzické osoby, je potěšující informací, že domácí dividendy nejsou předmětem daně z příjmů. Právníkové osoby, jakožto příjemce dividendy zase potěší informace, že domácí mezipodnikové dividendy jsou od daně osvobozeny.

4.1.12.13 Systém kalkulace daně

Kalkulace daně z příjmů právnických osob v Lotyšsku vypadá následovně:

Základem je účetní hospodářský výsledek dle lotyšských účetních standardů.

Tento je nejprve snižován o daňově uznatelné náklady.

Poté je zvyšován o daňově neuznatelné náklady.

Na takto vypočtený základ daně se aplikuje sazba daně ve výši 15%.

4.1.13 Lucembursko

4.1.13.1 Typ daňového systému

Lucembursko má velice vyspělý daňový systém, a proto je jedním z nejvyhledávanějších umístění holdingových společností a je tedy velmi často využíván při daňovém strukturování. Ohledně typů daňového systému je zde uplatňován stejně jako ve většině zemí EU modifikovaný klasický systém zdanění.

Příjmy právnických osob mohou podléhat všem níže uvedeným daním:

- daň z příjmů právnických osob (impôt sur le revenu des collectivités), což je státní daň uvalovaná na příjmy právnických osob,

- daňový příplatek k dani z příjmů právnických osob (contribution au fonds pour l'emploi) a
- komunální obchodní daň (impôt commercial communal), což je lokální daň uvalovaná na příjmy.

4.1.13.2 Zákonný rámec

Problematika zdaňování společností je upravena zejména v následujících předpisech:

- Zákon o daních z příjmů ze 4. prosince 1967,
- Obchodní zákon z 1. prosince 1937.

4.1.13.3 Daňové subjekty

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou veškeré právní entity, které vlastní určitý kapitál a které mají příjem, jenž po rozdělení nemůže být okamžitě zdaněn u skutečných příjemců tohoto příjmu. Osobní společnosti nejsou poplatníky daně z příjmů právnických osob, neboť příjmy těchto entit jsou zdaňovány u jejích společníků.

Zákon o daních z příjmů rozlišuje mezi rezidenty s plnou daňovou povinností a nerezidenty s omezenou daňovou povinností.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob tedy jsou:

- kapitálové společnosti, mezi něž patří SA (société anonyme), SARL (společnost s ručením omezeným, société à responsabilité limitée), SCA (společenství limitované akciemi), SE (evropská společnost),
- družstva včetně Evropské družstevní společnosti,
- náboženské kongregace a společnosti uznávané vládou, bez ohledu na jejich právní status,
- pojišťovací společnosti a společnosti pečující o blaho zaměstnanců,
- nadace,
- neziskové organizace,
- ostatní organizace podle občanského práva, které jsou charakterizovány jejich výběrčí funkcí a mají příjem, který není přímo zdaněn na úrovni ostatních poplatníků,
- veřejné, průmyslové nebo důlní společnosti a ostatní entity veřejného práva.

Rezidentní entity, které nejsou poplatníky daně z příjmů právnických osob, podléhají srážkové dani.

Podle zákona o daních z příjmů je právnická osoba považována za rezidenta v Lucembursku, pokud má v Lucembursku:

- své skutečné sídlo v souladu se stanovami společnosti,
- místo výkonného managementu, tj. centrum, z něhož jsou řízeny veškeré aktivity společnosti.

Nerezidenti jsou zdaňováni v Lucembursku pouze za předpokladu, že mají příjmy ze zdrojů v Lucembursku. Většina lucemburských rezidentních společností a jiných společností je od daně osvobozena. Tato výjimka se však nevztahuje na nerezidenty.

4.1.13.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Společnosti si však mohou za zdaňovací období zvolit i hospodářský rok.

4.1.13.5 Zdanitelný příjem a základ daně

V Lucembursku se příjmy pro účely daně z příjmů dělí na 8 kategorií, přičemž pro korporátní entity platí fikce, že všechny jejich příjem plyne z obchodní činnosti.

Zdanitelný příjem se tedy rovná čistému zisku po odečtení speciální nákladů (např. ztráty převedené z předcházejících let). Pro účely zdanění se nedělá žádný rozdíl mezi rozděleným a nerozděleným ziskem.

Rezidenti v Lucembursku zdaňují celosvětový příjem. Daně zaplacené v zahraničí mohou být započteny na lucemburskou daňovou povinnost a nebo odečteny od zdanitelného příjmu, avšak pouze do určitého rozsahu. Nerezidenti v Lucembursku zdaňují pouze příjem ze zdrojů v Lucembursku.

Mezi nejvýznamnější položky, které jsou vyloučeny ze základu daně, patří:

- příspěvky společníků placené v souvislosti se splácením základního kapitálu či zvyšováním základního kapitálu,

- dividendy od společností, v nichž má společník tzv. kvalifikovanou účast (10% podíl nebo hodnota podílu 1,2 milionu EUR a doba držby podílu alespoň 12 měsíců; blíže viz kapitola 4.1.13.12 – Srážková daň),
- 50% dividend od společností, v nichž společník nemá tzv. kvalifikovanou účast, za splnění několika dalších podmínek,
- kapitálové zisky z dispozice s kvalifikovanými účastmi,
- 80% příjmů z práv z průmyslového vlastnictví (autorské právo k softwaru, patenty, ochranné známky, průmyslové vzory) nabyté po 31.12.2007 lucemburskou společností nebo lucemburskou stálou provozovnou a nebo zahraniční entitou,
- zisky z restrukturalizace společnosti, opět za splnění určitých podmínek.

4.1.13.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelné náklady z obchodních příjmů jsou velice široce definovány, a to jako náklady vznikající z obchodní činnosti. Náklady, které jsou spojeny s příjmy osvobozenými, nejsou daňově uznatelnými náklady.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- zahraniční daně, včetně výše daně, která převyšuje částku, jenž lze započíst na lucemburskou daňovou povinnost,
- z lucemburských daní sem patří daň z nemovitostí, DPH (jenž nelze odečíst),
- úroky za pozdní platbu daně jsou daňově uznatelným nákladem pouze v případě, kdy je tímto nákladem i daň, ke které se vztahují,
- mzdy a příspěvky na sociální pojištění,
- dary na vědecké, charitativní a nebo veřejné účely, maximálně do 10% čistého příjmu nebo 500 000 EUR (dle toho, která z těchto dvou částek je nižší), minimálně však 120 EUR,
- úroky (za splnění určitých podmínek),
- licenční poplatky, pokud jejich výše splňuje pravidlo tržního odstupu.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- dividendy (jenž jsou osvobozené),
- daň z příjmů právnických osob,
- komunální obchodní daň,

- daň z čistého jmění společnosti,
- úroky z prodlení ohledně daní, které nejsou daňově uznatelným nákladem,
- pokuty,
- benefity vyplácené členům představenstva za jejich činnost statutárního orgánu.

4.1.13.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny do dalších let, a to neomezeně. Daňové ztráty nemohou být převáděny zpět (do minulých období).

Společnost však musí daňovou ztrátu uplatnit hned v prvním období, kdy je od čeho ji odečíst, neboli v prvním období, kdy dosáhne zisku. Pokud tak v tomto prvním možném období neučiní, ztrácí tak právo na odečet ztráty v dalších letech. Jakákoliv výjimka ze zisku, kterou může být např. prominutí dluhu z důvodu vyrovnání se s věřiteli snižuje výši ztráty, která by mohla být převedena do dalších let.

Společnost, která dosáhne ztráty, musí tuto ztrátu nést sama. To vylučuje, aby tuto ztrátu převzala např. nástupnická společnost v případě fúze, konsolidace či restrukturalizace.

Ztráty lucemburské stálé provozovny zahraniční společnosti jsou odčitatelnou položkou a mohou být převáděny do dalších let za stejných podmínek, jako ztráty rezidentních společností.

4.1.13.8 Sazba daně

Sazba daně od 1. ledna 2002 činí 22% (předtím 30%). Tato sazba se zvyšuje o 4% příplatek k dani z příjmů (na fond zaměstnanosti). Efektivní daňová sazba pro společnosti tedy v současné době činí 22,88%.

Pro společnosti, jejichž zdanitelný příjem je nižší než 15 000 EUR, základní sazba činí 20% z příjmů do 10 000 EUR a 26% z částky, která překročí 10 000, avšak nedosáhne 15 000 EUR.

Výplata dividend obecně podléhá srážkové daně ve výši 20%.

4.1.13.9 Skupinové zdanění

V Lucembursku je možné skupinové zdanění.

Hlavní výhodou lucemburského skupinového zdanění je tzv. participation exemption, česky přeloženo zhruba jako výjimka na základě účasti. V čem tato výjimka spočívá?

Dividendy a ostatní formy rozdělování zisku, které obdrží rezidentní společnost a nebo stálá provozovna v Lucembursku jsou osvobozeny od daně na straně příjemce dividendy a žádným způsobem neovlivňují základ daně příjemce dividendy. To vše za předpokladu, že se uplatní výše uvedená participation exemption. K aplikaci participation exemption je nutné splnit následující podmínky:

- příjemcem dividendy je:
 - a) rezidentní společnost, jejíž příjmy plně podléhají lucemburskému zdanění,
 - b) lucemburská stálá provozovna nebo společnost, která je rezidentem v členském státě EU a odkazuje na ni čl. 2 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností (viz kapitola č. 3322 této práce),
 - c) lucemburská stálá provozovna společnosti, která je rezidentem v členském státě Evropského hospodářského prostoru, nebo
 - d) lucemburská stálá provozovna nebo společnost, která je rezidentem ve státě, s kterým Lucembursko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění.
- dceřinnou společností je:
 - a) rezidentní společnost, jejíž příjmy plně podléhají lucemburskému zdanění,
 - b) nerezidentní společnost, jejíž příjmy plně podléhají ve státě jejího rezidenství obdobné dani, jakou je daň z příjmů právnických osob v Lucembursku,
 - c) společnost, která je rezidentem v členském státě EU a odkazuje na ni čl. 2 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností (viz kapitola č. 3.3.2.2 této práce),
 - d) společnost, která je rezidentem v členském státě Evropského hospodářského prostoru.
- v okamžiku, kdy je umožněno příjemci dividendy nakládat s dividendami, tak tento příjemce musí držet nebo musí zamýšlet držbu obchodního podílu na dceřinné společnosti minimálně ve výši 10% nebo držbu obchodního podílu s pořizovací cenou nejméně 1,2 milionu EUR, a to nejméně po období 12 měsíců nepřetržitě. Dividendy

mohou být získány rovněž od určitých transparentních entit, jakou např. veřejná obchodní společnost. Pokud příjemce dividendy nerespektuje závazek držby minimálního obchodního podílu po dobu alespoň 12 měsíců, tato výjimka (participation exemption) je zrušena a je nutno dodatečně opravit základ daně.

Lucemburské finanční úřady obvykle za daň obdobnou lucemburské dani z příjmů považují takovou daň, jejíž sazba činí alespoň 11% a základ daně je kalkulován stejně jako v Lucembursku.

Participation exemption ohledně dividend, které vyplácí nerezidentní společnost, může být založena rovněž na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Takovouto smlouvu Lucembursko uzavřelo např. s Irskem.

Mezi společnostmi, které mohou užívat výhody participation exemption tedy patří společnosti, určitá družstva, veřejné obchodní společnost, vzájemné společnosti, Evropská společnost. Výhod participation exemption naopak nemohou využívat ti, kteří obdrží dividendy od holdingové společnosti, jejíž příjmy jsou osvobozeny.

Pokud jsou dividendy vypláceny rezidentní společností jiné rezidentní společnosti nebo určité stálé provozovně, která je oprávněna využívat výhod participation exemption, společnost, která vyplácí dividendy, je osvobozena od srážkové daně z dividend.

Další výhodou lucemburského skupinového zdanění je daňová konsolidace. Tato konsolidace je možná v případě, kdy mateřská společnost drží alespoň 95% obchodní podíl na dceřinné společnosti, a to ať přímo či nepřímo. Za určitých podmínek postačí i 75% obchodní podíl, ale za této situace musí dát ke konsolidaci souhlas alespoň 75% minoritních akcionářů. Mateřská společnost musí být lucemburským rezidentem, jehož příjmy plně podléhají lucemburské dani a nebo stálou provozovnou nerezidentní společnosti, jejíž příjmy podléhají obdobné dani jakou je lucemburská daň z příjmů právnických osob. V případě nepřímé účasti na dceřinné společnosti musí být společnosti, jejichž prostřednictvím mateřská společnost drží podíl na dceřinné společnosti, rovněž rezidentními společnostmi, jejichž příjmy plně podléhají lucemburské dani z příjmů. Všechny tyto podmínky musí být splněny na začátku finančního roku, ve kterém se konsolidace uplatňuje.

Jak již bylo uvedeno výše, Lucembursko je vyhledávanou zemí pro holdingové společnosti, neboť má velmi vyspělý systém zdanění. Holdingové společnosti samozřejmě mohou mezi jinými využívat i výhod výše uvedené participation exemption. Holdingové společnosti jsou subjekty daně z příjmů právnických osob, komunální obchodní daně a daně z čistého jmění společnosti. Holdingové společnosti v Lucembursku se člení na tři typy:

1. standardní holdingová společnost, která může vykonávat pouze omezené množství činností. Mezi dovolené činnosti patří: koupě, řízení a prodej účastí v domácích nebo zahraničních společnostech, dále koupě, řízení a prodej veřejných a soukromých cenných papírů, dále koupě, řízení a prodej patentových práv a ochranných známek – to však za velmi přísných podmínek, dále může půjčovat peníze společností, na nichž má přímou účast a půjčovat si peníze – pouze do určitých limitů. Tato společnost musí splňovat pravidlo poměru dluhu k vlastnímu kapitálu, které vydaly lucemburské finanční úřady. Dluhy standardní holdingové společnosti nesmí překročit trojnásobek upsaného (splaceného i nesplaceného) kapitálu. Dále je tato společnost oprávněna vydat dluhopisy, které nepřevyšují desetinásobek splaceného kapitálu.
2. „24 milionová holdingová společnost“. Jedná se o standardní holdingovou společnost s majetkem 24 milionů EUR a nebo ještě vyšším. Tato společnost nemusí oproti standardní holdingové společnosti splňovat pravidlo poměru dluhu k vlastnímu kapitálu.
3. finanční holdingová společnost. Jedná se o holdingovou společnost, která narozdíl od standardní holdingové společnosti může půjčovat peníze všem společnostem ve skupině, tedy nejen těm, na kterých má přímou účast. Musí ale dodržet stejné pravidlo poměru dluhu a kapitálu, které platí pro standardní holdingovou společnost. Finanční holdingová společnost je dále oprávněna půjčovat si od bank nebo od akcionářů, kteří půjčují celé skupině společností, a za určitých podmínek může přebírat faktury v rámci skupiny.

Všem těmto společnostem se souhrnně říká „1929 holdingové společnosti“, a to podle speciálního zákona, který upravuje specifické postavení a benefity holdingových společností. Tento zákon byl vydán dne 31. července 1929, tudíž je platný již téměř 80 let!

Holdingové společnosti mohou mít právní formu:

- akciové společnosti (SA),

- společnosti s ručením omezeným (SARL),
- komanditní společnost (société en commandite par actions),
- družstvo (société coopérative).

Většina holdingových společností má však formu SA. Lucemburské zákony upravují velmi podrobné podmínky, za jakých mohou holdingové společnosti využívat či nevyužívat různé benefity. Evropská komise 19.7.2006 rozhodla, že výhody, které mají holdingové společnosti představují neoprávněnou veřejnou podporu. V návaznosti na to lucemburský Parlament přijal nové zákony, díky čemuž současné výhody pro všechny holdingové společnosti musí být ukončeny do konce roku 2010.

4.1.13.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Lucembursku jsou na příjmy společností uvalovány i jiné daně. Kromě daně z příjmů se jedná se o:

- komunální obchodní daň (impot commercial communal), což je lokální daň uvalovaná na příjmy,
- daň z čistého jmění společnosti (impot sur la fortune), což je státní daň,
- daň z nemovitostí (impot foncier), což je lokální daň,
- daň za zápisné (taxe d'abonnement) ohledně státní registrační povinnosti na akcie vydané holdingovou společností a společnostmi, jenž se zabývají kolektivním investováním převoditelných cenných papírů.

4.1.13.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob musí být podáno nejpozději do 31.5. roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

Daň z příjmů je splatná 1 měsíc po obdržení platebního výměru. Pokud je proti tomuto platebnímu výměru podáno odvolání, může dojít k posunutí termínu pro platbu daně.

Během příslušného zdaňovacího období musí být rovněž hrazeny zálohy na daň, a to vždy k 10. březnu, 10. červnu, 10. září a 10. prosinci. Každá z těchto plateb je ve výši ¼ daňové povinnosti z předchozího roku. Tyto platby jsou započitatelné na platbu celkové daňové povinnosti.

Pokud platba není učiněna včas, je vyměřen úrok z prodlení ve výši 1% za měsíc.

4.1.13.12 Srážková daň

Výplata dividend obecně podléhá srážkové daně ve výši 20%. Dividendy vyplácené společností, které mají na společnosti, jenž dividendy vyplácí, vyšší než 10% podíl na základním kapitálu nebo podíl s pořizovací hodnotou vyšší než 1,2 milionu EUR (tzv. kvalifikovaná účast), nejsou předmětem srážkové daně, pokud společnost, která dividendy vyplácí je akciovou společností, která je subjektem daně z příjmů právnických osob či obdobné daně jakou je daň z příjmů v Lucembursku a příjemce dividendy drží a nebo se zaváže držet podíl ve společnosti, jenž dividendy vyplácí, po dobu alespoň 12 měsíců nepřetržitě.

Pro příjemce takové dividendy – společnost – jsou tyto dividendy osvobozeny. Pokud však společnost nesplní výše uvedené podmínky, zdaňuje 50% domácích mezipodnikových dividend sazbou daně z příjmů právnických osob se standardní sazbou. Příjemce dividendy – fyzická osoba zdaňuje 50% dividendového příjmu daní z příjmů s progresivní sazbou až do 38% zvýšenou o 2,5% příplatek do fondu zaměstnanosti. Srážková daň je započitatelná vůči daňové povinnosti, přeplatek je vratný.

4.1.13.13 Systém kalkulace daně

Kalkulace daně z příjmů právnických osob v Lucembursku vypadá následovně:

čistý majetek na konci zdaňovacího období

od něho odečteme čistý majetek na začátku zdaňovacího období

Dále děláme daňové úpravy, které zvyšují základ daně, tj.:

+ přičteme snížení kapitálu

+ přičteme dividendy a podobné příspěvky

Dále děláme úpravy snižující základ daně, tj.:

- odečteme zaplacený kapitál

- odečteme osvobozené příjmy z kapitálu

- odečteme speciální náklady

A vyjde nám zdanitelný příjem, na který uplatníme sazbu daně ve výši 22%.

Dále uplatníme daňový příplatek k dani z příjmů právnických osob ve výši 4%, tudíž efektivní daňová sazba činí 22,88%.

4.1.14 Maďarsko

4.1.14.1 Typ daňového systému

V Maďarsku příjmy společností podléhají nejen dani z příjmů právnických osob, ale rovněž obchodní dani z příjmů, inovační dani, dále se uplatňuje daňová přírážka pro finanční instituce a „solidární“ daňová přírážka, která se vztahuje na všechny poplatníky daně z příjmů právnických osob. Jisté typy společností si mohou namísto daně z příjmů právnických osob, DPH a silniční daně zvolit tzv. zjednodušenou podnikatelskou daň. Podrobnosti ohledně těchto dalších daní jsou uvedeny níže v kapitole 4.1.14.10.

Zisky společností v Maďarsku jsou předmětem daně z příjmů právnických osob. Dividendy vyplácené rezidentním i nerezidentním společností jsou osvobozeny od jakéhokoli dalšího zdanění.

4.1.14.2 Zákonný rámec

Problematika zdaňování společností je upravena zejména v následujících předpisech:

- Zákon o daních z příjmů právnických osob a o zdaňování dividend, který obsahuje ustanovení vztahující se k obchodním organizacím a nevztahuje se na dividendy vyplácené fyzickým osobám.
- Zákon o účetnictví, který stanoví účetní principy a pravidla pro stanovení příjmu. Z tohoto zákona vychází i výše uvedený Zákon o daních z příjmů právnických osob a o zdaňování dividend s výjimkou situace, kdy samotný tento zákon stanoví jinak (např. daňově neuznatelné náklady apod.).

4.1.14.3 Daňové subjekty

Maďarský zákon o daních z příjmů rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Mezi daňové rezidenty patří společnosti, které jsou založeny podle maďarského práva a nebo které mají místo vedení společnosti v Maďarsku. Rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost, neboť

v Maďarsku zdaňují celosvětové příjmy. Nerezidenti mají omezenou daňovou povinnost, neboť v Maďarsku zdaňují pouze příjmy získané prostřednictvím maďarské stálé provozovny.

Daňovými subjekty daně z příjmů právnických osob tedy jsou:

- *entity založené podle maďarského práva*, mezi něž patří:
 - korporátní entity založené podle Zákona o obchodních asociacích (tj. korporace, společnosti s ručením omezeným, veřejné obchodní společnosti, komanditní společnosti),
 - Evropská společnost a Evropská družstevní společnost,
 - zájmová ekonomická sdružení,
 - družstva,
 - neziskové organizace a nadace,
 - asociace,
 - bytová družstva,
 - pojišťovací fondy,
 - právní, notářské, exekutorské a patentové kanceláře,
- *zahraniční entity, které mají místo vedení v Maďarsku.*

Veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti jsou pro daňové účely považovány za daňové subjekty, což znamená, že zisky, které generují, jsou zdaňovány na úrovni těchto entit. Maďarské dceřinné společnosti, které jsou vlastněny ze zahraničí, jsou pro daňové účely považovány za daňové rezidenty.

4.1.14.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Podle zákona o účetnictví si však daňové subjekty v určitých případech mohou zvolit finanční rok, který se liší od kalendářního roku. Takové volba je účinná rovněž pro účely daně z příjmů právnických osob. Důsledkem toho je, že zdaňovací období koresponduje s finančním rokem a začátek zdaňovacího období je tedy dnem, ke kterému se sestavuje zahajovací rozvaha.

4.1.14.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Základem daně je zisk před zdaněním dle finančních výkazů. Tento zisk před zdaněním se pro daňové účely dále upravuje. Zdanitelný zisk zahrnuje operační zisk z obchodní činnosti, zisk z finančních transakcí a mimořádný zisk.

Společnosti jsou povinny platit daň z příjmů právnických osob i v případě, kdy negenerují zisk, ledaže k daňovému přiznání přiloží dodatečný formulář, který obsahuje podrobný rozpis jejich nákladů. Tento formulář je rovněž považován za součást daňového přiznání. Na základě těchto formulářů však finanční úřady velmi často zahajují daňovou kontrolu. Při této daňové kontrole se však uplatňuje obrácené daňové břemeno, tudíž daňový subjekt musí prokazovat, jaké transakce se staly a jaké konkrétní náklady byly těmi kterými transakcemi vyvolány. Finanční úřady mohou v této souvislosti rovněž použít odhad daňové povinnosti.

V případě, že daňový poplatník spolu s daňovým přiznáním nepodá tento dodatečný formulář, je povinen zaplatit minimální daň z příjmů právnických osob; v tomto případě základ daně představují 2% z běžných ročních příjmů snížených o náklady na prodané zboží, hodnotu zprostředkovatelských služeb a příjem realizovaný prostřednictvím zahraniční stálé provozovny.

4.1.14.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Veškeré náklady vztahující se k obchodní činnosti jsou daňově uznatelné.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady tedy patří:

- mzdy a příspěvky na sociální pojištění, platby členům představenstva,
- úroky, pokud jejich výše splňuje pravidlo tržního odstupu,
- licenční poplatky, pokud se jejich platba vztahuje k obchodní činnosti daňového subjektu,
- servisní a manažerské poplatky,
- náklady na výzkum a vývoj,
- dary (za splnění určitých podmínek).

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- náklady, které se nevztahují k obchodní činnosti,

- úroky z prodlení, pokuty,
- úrok, který překročí strop, jenž povolují pravidla nízké kapitalizace,
- poplatky za služby, a to pouze ta část, která překročí 200 000 HUF bez DPH ve vztahu ke stejnému plátce daně podle smlouvy, která není uzavírána ze skutečných obchodních důvodů,
- částka, o kterou účetní předpisy převyší daňové odpisy.

4.1.14.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty, které vznikly v roce 2004 a letech následujících mohou být převáděny do dalších let, a to neomezeně. Toto pravidlo se však nevztahuje na banky.

Ztráty, které vzniknou ve čtvrtém zdaňovacím období po roce, v němž se společnost stala poplatníkem z příjmů právnických osob a v letech následujících, mohou být převedeny do dalších let pouze se souhlasem finančního úřadu, pokud:

- v předmětném roce byl poplatníkům zisk před zdaněním záporný,
- v předmětném roce poplatníkovi nevznikl příjem, který by činil alespoň 50% celkových zaúčtovaných nákladů, nebo
- základ daně byl záporný také ve dvou předcházejících zdaňovacích obdobích.

Finanční úřady dávají souhlas k uplatnění ztrát převedených z minulých let, pokud:

- jsou zde důkazy, že tyto ztráty vznikly z nevyhnutelných vnějších důvodů, nebo
- bylo učiněno vše pro to, aby ztráta nevznikla nebo se alespoň zmírnila.

Daňové ztráty nemohou být převáděny zpět (do minulých období) s výjimkou zemědělského sektoru, kde lze daňové ztráty převádět zpět, a to o 2 roky.

Podle úpravy účinné do 31.12.2003 bylo možno ztráty, které poplatníkovi vznikly během prvních 4 let po založení, převádět neomezeně. Ztráty, které vznikly pátým rokem a dalšími roky mohly být převáděny pouze po dalších 5 let následujících po roce, ve kterém ztráta vznikla.

4.1.14.8 Sazba daně

Zisky společností jsou předmětem daně z příjmů ve výši 16%. Za splnění určitých podmínek (daňový subjekt nemůže využít žádných investičních pobídek, musí zaměstnávat alespoň jednoho zaměstnance, každý zaměstnanec musí dostávat alespoň dvojnásobek minimální mzdy apod.) může sazba daně činit pouze 10%, avšak pouze na tu část základu daně, která nepřekročí 50 milionů HUF. Částka, která překročí 50 milionů HUF se zdaní 16% sazbou. Tato nižší sazba funguje jako tzv. veřejná podpora „de minimis“.

4.1.14.9 Skupinové zdanění

V Maďarsku není možné skupinové zdanění.

4.1.14.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Pro určité obchodní aktivity a pro určité entity se uplatní speciální pravidla a speciální daně.

Mezi ně patří:

- obchodní daň z příjmů, což je lokální daň, kterou uvalují municipality, a to po přechodné i nepřechodné období v závislosti na tom, zda-li je obchodní činnost na území municipality vykonávána po přechodnou dobu či na stálo. Rozhodující je sídlo společnosti, nezáleží na skutečném místě výkonu obchodní činnosti. Maximální sazba této daně činí 2% ze stálých obchodních aktivit s tím, že municipality mohou poskytnout výjimku malým společnostem. Základem daně je v případě stálých obchodních činností čistý obchodní příjem. Maximální sazba daně pro přechodné obchodní aktivity činí 5 000 HUF za den (1 000 HUF, pokud se jedná o drobnou obchodní činnost a nebo o fyzické otevírání trhu). Základem daně je v tomto případě počet dnů, v nichž byla vykonávána obchodní činnost na území té které municipality.
- inovační daň, kterou jsou povinny platit rezidentní obchodní asociace, které podléhají zákonu o účetnictví. Základ daně je stejný jako výše uvedený základ obchodní daně z příjmů s tím, že sazba daně je 0,3%.
- zjednodušená podnikatelská daň je volitelnou daní, a to pro transparentní entity, společnosti s ručením omezeným a některé další formy, včetně podnikatelů – fyzických osob. Tuto daň si mohou zvolit pouze ty daňové subjekty, které splní několik podmínek. Nejdůležitější z nich je, že roční obrat nesmí překročit 25 milionů HUF ve dvou předcházejících zdaňovacích obdobích, dále že

předpokládaný obrat ve zdaňovacím období nepřesáhne 25 milionů HUF, poplatník neprovozuje činnosti, které by byly předmětem speciálních daní – např. spotřební daně atd.). Zjednodušená podnikatelská daň činí 25% z obratu daňového subjektu. Tato daň nahrazuje daň z příjmů právnických osob (či fyzických osob – pokud se jedná o podnikatele fyzickou osobu), DPH a silniční daň. I přesto ale musí být placeno DPH z dovozu a intra-komunitárního plnění. Pokud si poplatník tuto daň zvolí, není považován za plátce daně z přidané hodnoty, a tudíž není oprávněn odečítat si daň na vstupu, ale ani není povinen platit DPH; je však povinen uvádět částku DPH na fakturách, které vystavuje. Pro odběratele je tato DPH odčitatelná, neboli pro ně je zachován klasický systém DPH.

- daňová přírážka pro finanční instituce, na jejímž základě jsou finanční instituce povinny platit 5% přírážku z jejich úrokových příjmů, které vzniknou z půjček subvencovaných státem.
- „solidární“ daňová přírážka, kterou jsou povinni platit poplatníci daně z příjmů právnických osob. Základ daně je kalkulován podobně jako základ daně z příjmů právnických osob. Sazba této daně činí 4%.

4.1.14.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává ročně a to vždy nejdéle do 31.5. následujícího roku. Daňový subjekt, který požádal o finanční rok, který se neshoduje s kalendářním rokem, je povinen daňové přiznání podat do 150. dne od posledního dne zdaňovacího období. Ve lhůtě pro podání daňového přiznání je daňový subjekt povinen daň rovněž zaplatit.

Daň lze vyměřit či doměřit maximálně do 5 let od konce roku, v němž bylo podáno nebo mělo být podáno daňové přiznání a nebo byla zaplacená daň nebo měla být zaplacená daň. V případě pozdního podání daňového přiznání je tato lhůta prodloužena o 6 měsíců.

Poplatníci jsou povinni platit zálohovou daň, a to ve výši celkové daňové povinnosti z předchozího roku. Zálohová daň se platí čtvrtletně a nebo v případě, kdy celková daňová povinnost převyšuje 5 milionů HUF, platí se měsíčně, a to vždy k 20. dni následujícímu po konci čtvrtletí (měsíce v případě měsíčních plateb). Zálohy se započítávají na platbu celkové daňové povinnosti.

Za pozdní platbu automaticky nastupuje úrok z prodlení, a to ve výši dvojnásobku primární sazby Maďarské centrální banky. Tento úrok se uplatní maximálně po dobu 3 let prodlení. Pokud poplatník podá chybné daňové přiznání, je povinen ho opravit. Za tuto opravu je mu předepsáno penále, a to ve výši 50% úroku z prodlení za první opravu, při dalších opravách penále činí 75% úroku z prodlení. Lze uložit rovněž pokut za nesplnění jiných povinností, přičemž nejvyšší pokuta se ukládá za to, že daňový subjekt nevystavuje faktury a nebo vystavuje faktury, které neobsahují celé zdanitelné plnění, nebo zaměstnává neregistrovanou pracovní sílu – za to vše lze uložit pokuta až do výše 1 milion HUF.

V Maďarsku existuje systém závazných posouzení, a to ohledně daňových důsledků budoucích smluv, transakcí včetně řetězových transakcí. Závazná posouzení vydává Ministerstvo financí, a to do 60 dnů od podání žádosti. Podání žádosti je spojeno se správním poplatkem ve výši 1% z hodnoty transakce a nebo 300 000 HUF, podle toho, která částka je nižší. Tato rozhodnutí zavazují správce daně, a to po neomezenou dobu, ledaže dojde ke změně legislativy a nebo k podstatné změně situace, za níž bylo závazné posouzení vydáno.

4.1.14.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené rezidentům (ať fyzickým či právnickým osobám) nepodléhají srážkové dani.

U domácích příjemců dividend se dividendy zdaňují odděleně od ostatních příjmů. Daňová sazba z dividend, které nepřekročí 30% vlastního kapitálu bez oceňovacího rozdílu, který je přiřaditelný k podílu akcionáře (společníka), je 25% a 35% z výše dividend, které překročí toto množství. Pokud je dividenda vyplacena zahraniční společnosti, daňová sazba je 25%.

4.1.14.13 Systém kalkulace daně

Zdanitelným příjmem je zisk před zdaněním tak, jak je uveden ve finančních výkazech, který se pro daňové účely dále upravuje. Metoda kalkulace tedy vypadá následovně:

Známe výši zisku před zdaněním, od které:

- odečteme položky snižující zisk před zdaněním, tj. zejména:
 - daňové odpisy,
 - daňová zůstatková cena prodaného hmotného majetku,

- náklady na výzkum a vývoj,
- dary,
- 100% lokální obchodní daně,

sečteme veškeré odpočty

- dále přičteme položky zvyšující zisk před zdaněním, tj. zejména:
 - + účetní odpisy,
 - + účetní zůstatková cena prodaného hmotného majetku,
 - + náklady nesouvisející s obchodní činností,
 - + pokuty,
 - + úroky, které nesplnily podmínky nízké kapitalizace,

sečteme veškeré připočitatelné položky

= základ daně

x sazba daně 16%

= daň

4.1.15 Malta

4.1.15.1 Typ daňového systému

Malta pro účely zdanění nerozlišuje mezi právnickými a fyzickými osobami. Všechny osoby (tedy jak fyzické, tak právnické) jsou poplatníky jedné daně z příjmů (Taxxa fuq I-income). Samozřejmě jsou určité situace, ve kterých se na právnické a fyzické osoby uplatní různá pravidla, avšak systém zdanění je úplně stejný.

Maltský daňový systém umožňuje příjemcům dividend požívat výhod z úplného zamezení ekonomickému dvojímu zdanění. Nejvyšší progresivní sazba daně z příjmů pro fyzické osoby se totiž rovná paušální sazbě daně, kterou platí společnosti při výplatě dividendy. Poplatník jakožto příjemce dividendy své dividendové příjmy nemusí uvádět do daňového přiznání k dani z příjmů. Jestliže poplatník tyto příjmy do daňového přiznání uvede, potom se uplatní daň z příjmů s progresivní sazbou až do 35% z hrubého dividendového příjmu, avšak v tomto

případě případě jsou příjemci dividend oprávněni si započíst daň z dividend vůči své celkové daňové povinnosti k dani z příjmů. V opačném případě je tato srážková daň, kterou odvedla společnost, konečná.

4.1.15.2 Zákonný rámec

Zdanění příjmů je upraveno zejména v následujících zákonech:

- Zákon o daních z příjmů, který se vztahuje jak na fyzické, tak na právnické osoby. Tento zákon vychází z britského nařízení ještě z období, kdy Malta byla kolonií britského impéria.
- Zákon o správě daní z příjmů,
- Zákon a vyhlášky na podporu obchodu.

4.1.15.3 Daňové subjekty

Mezi korporace, jenž můžeme zařadit mezi poplatníky daně z příjmů na Maltě patří:

- společnost s ručením omezeným,
- komanditní společnost, jejíž kapitál je rozdělen na akcie,
- uskupení fyzických osob, která byla ustanovena, založena a nebo registrována mimo území Malty a mají podobnou právní formu jako komanditní společnosti založené na Maltě,
- náležitě registrované družstevní společnosti,
- trusty, v nichž je alespoň jeden člen maltským rezidentem, a to ohledně příjmu, který je přiřaditelný trustu a který nebyl alokován na členy trustu.

Osobní společnosti jsou zdaňovány na úrovni jejich společníků, nikoli na úrovni těchto entit.

4.1.15.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Společnost však může požádat správce daně o změnu na finanční rok.

4.1.15.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Maltský zákon o daních z příjmů výslovně neuvádí, že by zdanění příjmů muselo vycházet z účetního zisku. Nicméně v praxi je zisk z účetních výkazů vedených v souladu s IFRS základem, z něhož je kalkulován příjem podléhající dani a na nějž je uvalována daň; takto

zjištěný příjem je však poté předmětem dalších daňových úprav, které jsou vyžadovány příslušnými daňovými zákony.

Společnosti, které jsou rezidenty na Maltě, musí pro daňové účely vést tzv. daňové účty, na které alokují zisk k rozdělení. Těmito účty jsou:

- Účet zahraničního příjmu,
- Maltský daňový účet,
- Účet nepodléhající dani.

Účelem těchto účtů je vysledovat původ zisků maltských rezidentů. Maltské daňové posouzení společníka, který je příjemcem dividendy od rezidentní maltské společnosti se totiž může lišit, a to v závislosti na původní povaze zisků, ze kterých byly dividendy vyplaceny.

Většinou na výplatu dividend vyplácených z Maltského daňového účtu a Účtu zahraničního příjmu není uvalována žádná další daň, a to pokud se jedná o výplatu rezidentům (jak fyzickým, tak právnickým osobám). Pouze rozdělování zisku z Účtu nepodléhající dani pro rezidenty fyzické osoby (nikoli právnické osoby) podléhá 15% srážkové dani.

Maltští nerezidenti z dividend, které jsou vypláceny z Účtu nepodléhající dani neplatí žádnou další daň.

Poplatník své dividendové příjmy nemusí uvádět do daňového přiznání k dani z příjmů. Jestliže poplatník tyto příjmy do daňového přiznání uvede, potom se uplatní daň z příjmů s progresivní sazbou až do 35% z hrubého dividendového příjmu. V tomto případě jsou příjemci dividend oprávněni započíst daň z dividend vůči své celkové daňové povinnosti k dani z příjmů. V opačném případě je tato srážková, placená společnost, daní finální.

V určitých případech může výplata dividend nerezidentovi a nebo maltské společnosti, která je však plně vlastněna zahraničními nerezidenty, vyústit ve vrácení splatné maltské daně placené společnosti, která je příjemcem dividendy.

Mezi příjmy, které jsou na Maltě osvobozené, patří např.:

- úroky a licenční poplatky od nerezidentů, pokud takový příjem není spojený se stálou provozovnou umístěnou na Maltě,

- kapitálové zisky od nerezidenta, pokud neplynou z převodu nehmotného majetku umístěného na Maltě a nebo z akcií společnosti, jejíž majetek tvoří hlavně nehmotný majetek na Maltě.

Nerezidenti mohou využívat těchto výjimek, pokud jsou tzv. skutečnými příjemci příslušných úroků, licenčních poplatků a nebo kapitálových zisků a zároveň tito nerezidenti nejsou vlastníci, kontrolováni, ani nejednají v zastoupení osoby, která by byla maltským rezidentem.

Určité výjimky ze zdanění jsou uvedeny v dalších zákonech, jako např. výjimka pro lodní společnosti na základě Lodního obchodního zákona a daňové pobídky podle Zákona na podporu prodeje.

4.1.15.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Maltský zákon o daních z příjmů daňovou uznatelnost definuje následujícím způsobem. Za daňově uznatelný náklad je považován náklad, který je plně a výhradně použit ke generování zdanitelného příjmu, a to pouze v rozsahu, ve kterém je použit právě na toto generování zdanitelného příjmu.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady tedy patří:

- mzdy vyplacené zaměstnancům, platby členům představenstva,
- úroky, pokud jejich výše splňuje pravidlo tržního odstupu,
- licenční poplatky, pokud je prokázáno, že slouží pro obchodní činnosti,
- náklady na výzkum a vývoj,
- nedobytné pohledávky,
- náklady na reklamu,
- ztráty z obchodování.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- soukromé náklady,
- dobrovolné platby,
- výdaje na kapitál.

4.1.15.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny do dalších let, a to neomezeně.

4.1.15.8 Sazba daně

Zisky společností obecně jsou zdaňovány daní z příjmů právnických osob se sazbou 35%.

Snížená sazba srážkové daně ve výši 15% se uplatní v případech určitých přesně definovaných kategorií investičního příjmu.

Pro společnosti, které jsou registrovány na maltské burze, sazba daně z příjmů činí 30%, a to v souladu se Zákonem o burze.

Snížené sazby se dále uplatní u společností, na které se vztahuje Zákon na podporu obchodu. Nově založené společnosti, jejichž obchodní aktivity jsou kvalifikovány jako aktivity zaměřené na cílový sektor (ve vztahu k investičním podmínkám), které stanovila Vyhláška na podporu prodeje z roku 2001, jsou zdaňovány sníženou sazbou, která činí 5%. Společnosti, které vykonávají stejnou činnost, avšak nejsou nově založeny, se zdaňují sazbou 10%.

4.1.15.9 Skupinové zdanění

Na Maltě je možné skupinové zdanění.

Zákon neuvádí nic o možnostech daňové konsolidace, ale daňová skupina může požívat výhod ohledně daňových ztrát, které vznikly některé ze společností, jenž je součástí skupiny. Další výhodou daňové skupiny je to, že převody kapitálu v rámci skupiny jsou daňově neutrální.

Dvě společnosti tvoří daňovou skupinu, pokud obě dvě jsou maltskými rezidenty, přičemž jedna z nich je z 51% vlastněna druhou společností a nebo obě jsou z 51% vlastněny třetí společností, jenž je rovněž maltským rezidentem. Aby společnosti mohli vzájemně převádět své daňové ztráty, musí být členy skupiny po celý rok předcházející roku, za nějž je požadována tato skupinová úleva.

Nerezidentní společnosti nemohou tvořit skupinu a požívat výhod ze skupinového zdanění plynoucích.

4.1.15.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Na Maltě není na příjmy společností uvalován jiný druh daně.

4.1.15.11 Správa daní

Daňové přiznání musí být podáno do 9 měsíců po skončení finančního roku nebo do 31.3. následujícího roku podle toho, který z těchto dnů nastane dříve. Společnosti musí spolu s daňovými přiznáními podat na finanční úřad i finanční výkazy. Daň musí být zaplacená ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Veškeré relevantní účetní a daňové doklady musí být uchovávány alespoň po dobu 9 let od ukončení transakce, ke které se vztahují.

Zálohová daň se platí v částce, která odpovídá daňové povinnosti za rok, který současný rok předchází o 2 roky. Platí se ve třech splátkách, a to 20% do 30. dubna, 30% do 31. srpna, 50% do 21. prosince. Případný přeplatek na dani se vrací do 6 měsíců od data, v němž mělo být nejpozději podáno daňové přiznání a nebo do 1 roku od podání daňového přiznání, pokud toto není podáno včas.

Za pozdní podání daňového přiznání je vyměřeno penále, které se pohybuje od 3% do 20% ze splatné daně v závislosti na délce zpoždění s podáním přiznání. Úrok z prodlení, který se uplatňuje při prodlení s platbou, činí 1% za měsíc z dlužné částky.

Finanční úřady mají poměrně široce definované pravomoci v případě daňové kontroly. Naopak mají velmi omezenou pravomoc k vydávání závazných posouzení. Závazná posouzení lze vydat zejména ohledně posouzení daňových dopadů jednotlivých transakcí, přičemž tato jsou platná 5 let od jejich vydání, případně mohou být obnovena na dalších 5 let. Rozhodnutí o závazném posouzení zůstane pro správce daně závazným pokud se změní legislativa ohledně posuzovaného problému, a to ještě 2 roky po této změně legislativy. Rozhodnutí soudů v daňových věcech nevytvářejí závazný precedent.

4.1.15.12 Srážková daň

Obecným pravidlem, které na Maltě platí je, že rezidentní společnost na Maltě nemá žádné závazky srazit daň z plateb ve prospěch osob, které jsou maltskými rezidenty. Jsou zde však určité výjimky. Situace u příjemců dividend již byla zmíněna v kapitole 4.1.15.5.

4.1.15.13 Systém kalkulace daně

Základem daně je zisk před zdaněním tak, jak je uveden ve finančních výkazech, který se pro daňové účely dále upravuje. Metoda kalkulace tedy vypadá následovně:

výše zisku před zdaněním, tak jak je uvedena ve finančních výkazech (na jednotlivých účtech)

- odečteme položky snižující zisk před zdaněním (daňově uznatelné náklady)
- + přičteme položky zvyšující zisk před zdaněním (daňově neuznatelné náklady)

= základ daně

x sazba daně (nejčastěji 35 %)

4.1.16 Německo

4.1.16.1 Typ daňového systému

Hlavní daní, která je uvalována na příjmy společností v Německu je daň z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuer). Na tuto daň, stejně jako na srážkovou daň z dividend je dále uvalován tzv. solidární příplatek. Příjem společností dále podléhá lokální obchodní dani.

Až do účinnosti Zákona na snížení daní (Steuersenkungsgesetz) ze dne 23. října 2000, tj. do konce zdaňovacího období roku 2000 (a pro finanční rok odlišný od kalendářního roku do konce finančního roku 2000/2001), Německo uplatňovalo plný imputační systém, podle kterého bylo zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění, neboť daň z příjmů na úrovni společnosti byla plně započitatelná vůči dani z příjmů na úrovni příjemce dividendy. Tento imputační systém však nemohli využívat nerezidenti, což bylo diskriminační (jak bylo později uvedeno v rozsudku soudu ESVO ve věci Fokus Bank č. E-1/04 a v rozsudku ESD ve věci Meilicke č. C-292/04). Na základě přechodných ustanovení si však Německo zachovalo některé výjimky pro rozdělování zisku získaného ještě za dob účinnosti imputačního systému, a to až do roku 2019.

Od zrušení imputačního systému již daň z příjmů právnických osob není součástí základu daně společníka (akcionáře) a tudíž si tuto daň ani nemůže započíst vůči své daňové povinnosti. Dochází tak k ekonomickému dvojímu zdanění příjmů určených k rozdělení, přičemž toto je zmírněno snížením sazby daně z příjmů. Dividendy jsou u příjemců – právnických osob osvobozeny od zdanění a u příjemců – fyzických osob dochází ke zdanění pouze 50% dividendových příjmů.

4.1.16.2 Zákonný rámec

Mezi zákony, které ovlivňují zdanění právnických osob v Německu patří:

- Zákon o daních z příjmů (Einkommensteuergesetz),
- Zákon o daních z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuergesetz), který obsahuje určité daňové úpravy pro zjišťování zdanitelného příjmu.
- Obchodní zákoník (Handelsgesetzbuch), který stanoví účetní principy, z nichž vychází i Zákon o daních z příjmů, ledaže se pro ten který případ uplatní specifická pravidla.

Finanční úřady vydávají rozsáhlé vyhlášky (Richtlinien) a rovněž pokyny (Erlasse), které se zabývají specifickými problémy při aplikaci daňových zákonů. Ani tyto vyhlášky, ani pokyny, nemají právní závaznost, jsou závazné pouze pro finanční úřady. Pokud se poplatník od těchto vyhlášek a pokynů odchýlí, musí své počínání obhájit u soudu.

4.1.16.3 Daňové subjekty

Německé daňové zákony rozlišují mezi rezidenty s neomezenou daňovou povinností a rezidenty, kteří mají daňovou povinnost omezenou. Rezidenti tedy v Německu zdaňují celosvětové příjmy, kdežto nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů v Německu. Omezenou daňovou povinnost mají rovněž německé entity veřejného práva.

Mezi entity s neomezenou daňovou povinností v Německu patří zejména (tento výčet právních entit není výčtem konečným):

- společnosti, tj.: akciová společnost, Evropská společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost,
- družstva (bez ohledu na to, zda-li jsou či nejsou registrovaná),
- Evropská družstevní společnost,

- tzv. vzájemné pojišťovny (Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit),
- ostatní právní entity soukromého práva, včetně asociací a nadací, které mají právní subjektivitu,
- asociace, instituce, nadace a trusty bez právní subjektivity a sdružení majetku pro zvláštní účely (Zweckvermögen) za určitých podmínek, a
- obchodní podniky, které svou činnost vykonávají v rámci veřejných organizací (např. plavecké bazény, jídelny apod.).

4.1.16.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňový subjekt si může za zdaňovací období zvolit i finanční rok, který se liší od kalendářního roku, a to pokud se jedná o právní entitu, která je registrovaná v Obchodním rejstříku (což je vždy případ obchodních společností). Tato změna zdaňovacího období však podléhá souhlasu finančního úřadu a účinnosti nabyde pouze pokud bude zaregistrována v Obchodním rejstříku před zahájením tohoto zdaňovacího období. Pokud tento požadavek není splněn, změna se stane účinnou až od roku následujícího. Souhlas finančního úřadu není vyžadován, pokud je finanční rok aplikován při zahájení podnikání, a dále se souhlas finančního úřadu nevyžaduje, když poplatník mění zdaňovací období z finančního roku zpět na kalendářní rok.

4.1.16.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Rezidentní společnosti v Německu zdaňují celosvětový příjem. Příjem ze zdrojů v zahraničí, stejně jako příjem získaný prostřednictvím zahraničních stálých provozoven, je obvykle z německého základu daně vyloučen na základě smluv o zamezení dvojího zdanění. Pokud taková smlouva neexistuje a nebo se její ustanovení neuplatní, uplatní se za určitých podmínek ustanovení zákona ohledně tzv. „jednostranné úlevy“ umožňující zahraniční daň za určitých podmínek započíst.

Veškeré příjmy společností jsou považovány za obchodní příjem, pokud pocházejí z aktuálních obchodních či investičních aktivit společnosti (dividendy, úroky, příjem z pronájmu). Obchodní příjem je předmětem jak daně z příjmů právnických osob, tak lokální obchodní daně.

Na základě obchodního a daňového práva společnosti musí vést účetnictví dle principu věcné a časové souvislosti období. Zisky jsou určovány na základě metody porovnávání čistého obchodního jmění. Podle této metody se za zisk považuje rozdíl mezi čistým obchodním jměním na konci předcházejícího období a čistým obchodním jměním na konci příslušného roku. Pro daňové účely je tento rozdíl mezi čistým obchodním jměním snížen o příspěvky na kapitál (protože tyto jsou od daně osvobozené) a zvýšen o jejich výplatu (withdrawals) (protože tyto jsou financovány ze zdanitelného příjmu).

Finanční výkazy musí být sestavovány na základě účetních principů stanovených obchodním právem. Tyto jsou rovněž závazné pro daňové účely, ledaže speciální daňové zákony stanoví jinak. V praxi se tedy obchodní rozvaha s daňovou rozvahou vesměs shoduje. Pokud jsou v nich rozdíly, společnost buď připraví obě rozvahy a nebo pouze jednu z nich a k té připojí přílohu vysvětlující daňové odchylky.

4.1.16.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelnými náklady jsou obchodní náklady, které jsou velice široce definovány jakožto náklady vyvolané účinky obchodu. Většina nákladů společnosti, které jsou přímo spojeny se zdanitelným příjmem, je daňově uznatelnými.

Mezi významné daňově uznatelné náklady tedy patří:

- mzdy včetně příspěvků na sociální zabezpečení,
- platby za činnost členů představenstva,
- úroky, pokud splňují pravidlo tržního odstupu a nízké kapitalizace,
- licenční poplatky,
- servisní a manažerské poplatky, opět pouze ty, které jsou sjednány dle pravidla tržního odstupu,
- náklady na výzkum a vývoj, pokud nepředstavují rozdělování skrytého zisku nebo nesplňují pravidlo tržního odstupu,
- dary na podporu neziskových aktivit jsou odčitatelné do výše 20% celkových příjmů nebo 0,4% celkové částky obrátu a mezd, je možný převod této částky do dalších let,
- dary na vědecké charitativní a kulturní účely, a to až do výše 10% zdanitelných příjmů. Dary pro náboženské účely jsou odčitatelné do 5% zdanitelných příjmů a

nebo 0,2% z celkového obrátu a mezd, jednotlivé dary do částky 25 565 EUR jsou převoditelné max. do dalších 6 let.

Mezi významné daňově neuznatelné náklady tedy patří:

- 5% hrubých domácích a zahraničních dividend,
- dary politickým stranám,
- náklady vztahující se k osvobozeným příjmům,
- pokuty a jiné finanční sankce vyplývající z trestního řízení,
- daň z příjmů právnických osob, daň z převodu nemovitostí, která byla kapitalizována do pořizovací ceny nemovitosti a je tedy odepisována,
- DPH z daňově neuznatelných nákladů, obchodní daň.

4.1.16.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Podle metody porovnávání čistého obchodního jmění je čistá operační ztráta definována jako přebytek čistého obchodního jmění na začátku finančního roku nad čistým obchodním jměním na konci finančního roku.. Pro daňové účely je tato ztráta snížena o daňově neuznatelné náklady a zvýšena o příjem osvobozený od daně.

Od 1.1.2008 platí nová pravidla pro převoditelnost daňových ztrát. Na základě těchto pravidel může být čistá operační ztráta do výše 511 500 EUR převáděna o 1 rok zpět, a to oproti roku, ve kterém vznikla. Jakákoli přebývající ztráta může být převedena do dalších let, a to po neomezeně dlouhou dobu. Avšak výše ztráty, která je převoditelná do dalších let je omezena částkou 1 milion EUR čistého příjmu v daném roce. Jakákoli další ztráta může být pouze započtena proti 60% čistého příjmu převyšující limit 1 milion EUR.

Zpětný převod daňových ztrát je dobrovolný. Pro účely lokální obchodní daně je možný pouze převod ztrát do budoucích období, nikoli do období minulých. Jinak se veškerá pravidla pro převod ztráty pro účely daně z příjmů právnických osob použijí rovněž pro lokální obchodní daň.

Pro účely převodu ztrát do dalších let musí být poplatník, který ztrátu užívá, právním a ekonomickým vlastníkem společnosti, která nese důsledky ztráty. Ztrátu není dovoleno

jakkoli převádět, pokud v 5 následujících letech dojde k převodu více než 50% obchodního podílu nebo hlasovacích práv. Pokud dojde v 5 následujících letech k převodu obchodního podílu či hlasovacích práv ve výši 25% - 50%, bude ztracena poměrná část daňové ztráty.

Ztráty stálých zahraničních stálých provozoven nejsou odčitatelné od německého příjmu, jsou uplatnitelné jenom vůči příjmu ze stejného zdroje a rovněž druhu. ESD však ve svých judikátech rozhodl, že se jedná o nedovolené omezení základních svobod EU. Tudíž za určitých podmínek lze v Německu uplatnit i tyto zahraniční ztráty.

4.1.16.8 Sazba daně

Od 1.1.2008 sazba daně z příjmů právnických osob činí 15%. Tato sazba je zvýšena na 15,83% díky solidárnímu příplatku ve výši 5,5%. Do konce roku 2007 sazba daně činila 25%, po zvýšení o solidární příplatek 26,38%.

4.1.16.9 Skupinové zdanění

V Německu je možné skupinové zdanění, a to pro účely daně z příjmů právnických osob, lokální obchodní daně a DPH.

Skupinové zdanění se uplatní za splnění následujících podmínek:

- Ovládaná společnost musí být rezidentní akciovou společností, společností s ručením omezeným a nebo komanditní společností. Nerezidentní společnost může být ovládanou společností pouze pro účely lokální obchodní daně, nikoli však pro účely daně z příjmů právnických osob, a to pouze za předpokladu, že svou obchodní činnost vykonává prostřednictvím německé stálé provozovny.
- Ovládající společnost musí být obchodní společností, která může být provozována fyzickou osobou, společenstvím osob a nebo obchodní společností. Ovládající osoba musí být německým rezidentem. V daňové skupině nemůže být více než jedna ovládající osoba.
- Ovládaná osoba musí být finančně, ekonomicky a organizačně propojená s ovládající osobou. Ekonomické a organizační propojení pro účely daně z příjmů právnických osob a lokální obchodní daně není nezbytné (vyžaduje se pro účely DPH), pro tyto daně z příjmů je dostačujícím finanční propojení.

- Požadované propojení musí existovat již na začátku finančního roku ovládané společnosti, pro které je zamýšleno uplatnit skupinové zdanění.
- Pro účely daně z příjmů a lokální obchodní daně musí být uzavřena dohoda o sdílení zisků a ztrát. Tato dohoda vyžaduje, aby veškeré zisky ovládané společnosti byly převáděny ovládající společnosti a že ovládající společnost pokryje případnou ztrátu ovládané společnosti. Tento převod zisků a ztrát musí mít rovněž ekonomické opodstatnění, nemůže být uskutečňován pouze z daňových důvodů.

4.1.16.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Jak již bylo uvedeno výše, na příjmy společností je kromě daně z příjmů právnických osob uvalována i lokální obchodní daň (Gewerbesteuer). Sazba této daně závisí na tom, v které municipalitě je vykonávána obchodní činnost. V předchozích letech tato daň patřila mezi daňově uznatelné náklady jak pro účely lokální obchodní daně samotné, tak pro účely daně z příjmů, od 1.1.2008 však tomu tak již není.

Tato daň se vztahuje na veškerý příjem z obchodní činnosti na území Německa, přičemž nezáleží na tom, zda-li tuto činnost vykonává rezident či nerezident. Lokální obchodní daň přebírá základ daně vypočtený pro účely daně z příjmů právnických osob a tento dále upravuje o přičitatelné a odčitatelné položky. Takto stanovený základ daně je nejprve předmětem federální sazby daně (Messzahl) ve výši 3,5% (do konce roku 2007 5%) a poté předmětem municipalitního koeficientu, který se obvykle pohybuje od 300% do 490% v závislosti na té které municipalitě. Pokud si municipalita neurčí vyšší koeficient, činí tento koeficient 200%. Municipality si ale obvykle vyšší koeficient určují, neboť průměrný municipalitní koeficient činí 400%. To znamená, že efektivní sazba lokální obchodní daně je 14%. Tuto daň lze rovněž aplikovat na konsolidovaném základě, a to za předpokladu, že dceřinná společnost je finančně propojená se svou mateřskou společností a dále pokud mezi nimi došlo k dohodě o sdílení zisků a ztrát.

4.1.16.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává jednou ročně, a to do 31.5. následujícího kalendářního roku. Daňovému subjektu, který je zastoupen daňovým poradcem, je tato lhůta finančním úřadem prodloužena do 30.9. Za určitých podmínek může být tato

lhůta prodloužena až do následujícího února. Přílohou daňového přiznání musí být finanční výkazy.

Finanční úřad každým rokem vydává platební výměr na celkovou daňovou povinnost, stejně jako vydává platební výměr na zálohovou daň. Proti těmto výměrům je možné se odvolat do 1 měsíce poté, kdy společnost platební výměr obdržela.

Daň lze vyměřit či doměřit maximálně do 4 let od konce roku ve kterém bylo podáno daňové přiznání za příslušné zdaňovací období, nejpozději 3 roky po ukončení příslušného zdaňovacího období. Toto období je prodlouženo na 5 let za daňový podvod spáchaný z nedbalosti a na 10 let za úmyslný daňový podvod.

Daň je splatná 1 měsíc po obdržení platebního výměru. Pozdní platby jsou sankcionovány 1% penále za každý započatý měsíc prodlení. Pokud je zálohová daň vyšší než finální daňová povinnost, rozdíl se vrací. Zálohové platby jsou splatné čtvrtletně, a to vždy k 10. březnu, 10. červnu, 10. září a 10. prosinci. Za porušení jiných povinností (např. pozdní podání daňového přiznání) může být uložena pokuta ve výši 10% z vyměřené daně, maximálně však 25 000 EUR. Za trestné činy daňových podvodů může být uložena pokuta až do 1,8 milionu EUR nebo vězení až do 5 let.

Finanční úřady vydávají závazná posouzení ohledně určitých transakcí, avšak pouze pokud je o ně požádáno předtím, než je transakce uskutečněna. Výjimkou je závazné posouzení vydané na základě daňové kontroly, kde finanční úřady mohou vydat rozhodnutí o závazném posouzení i ohledně transakcí, které proběhly v minulosti, a to pokud jsou pro daňový subjekt relevantní i do budoucnosti. Ohledně otázek převodních cen finanční úřady vydávají závazná posouzení pouze výjimečně. Speciální závazná posouzení se však uplatní ohledně srážkové daně z mezd, o které může požádat jak zaměstnavatel, tak zaměstnanec.

4.1.16.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené jak společnostem, tak jednotlivcům jsou předmětem srážkové daně ve výši 20%, opět zvýšené o solidární příplatek ve výši 5,5%, takže výsledná sazba srážkové daně činí 21,1%. Tato sazba se vztahuje na dividendy vyplácené od roku 2002, pokud zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok, jinak se vztahuje na výplatu dividend po

ukončení finančního roku 2001/2002. Dříve sazba daně činila 25% + 5,5% příplatek solidarity, tedy celkem 26,38%.

Mezipodnikové dividendy jsou od daně osvobozeny bez ohledu na stupeň účasti, délku držby podílu a bez ohledu na zdroj (domácí či zahraniční). Avšak 5% z hrubých dividend je považováno za daňově neuznatelný náklad a tím pádem těchto 5% je předmětem daně z příjmů právnických osob.

4.1.16.13 Systém kalkulace daně

Základem je částka zisku před zdaněním.

+ k němu přičteme daňově neuznatelné náklady

- odečteme náklady, které se vztahují k osvobozeným příjmům

= základ daně z příjmů

x sazba daně 15%

x příplatek solidarity 5,5%

= výsledná daňová povinnost

4.1.17 Nizozemí

4.1.17.1 Typ daňového systému

Nizozemský systém korporátního zdanění patří mezi klasické systémy, což znamená, že korporátní zisky jsou plně zdaněny (na úrovni společnosti) a jejich následné rozdělení je opět plně zdaněno (na úrovni společníků). Rozdělování zisku (výplata dividend) není pro společnost, jenž zisk rozděluje, daňově uznatelným nákladem. Dvojitmu zdanění však může být zabráněno při aplikaci tzv. participation exemption (pokud společník drží jistou výši obchodního podílu po určitou dobu a to nikoli pouze z daňových důvodů). V případě, kdy jsou dividendy vypláceny fyzickým osobám, je dvojitý zdanění zmírněno nižší sazbou srážkové daně z dividend (25%). V roce 2007 tato sazba činila 22% z prvních 250 000 EUR. Na straně příjemců dividend je srážková daň (dividendbelasting) započitatelná na jejich daňovou povinnost k dani z příjmů.

4.1.17.2 Zákonný rámec

Daň z příjmů právnických osob je upravena v Zákoně o daních z příjmů z roku 1969 (Wet op de vennootschapsbelasting 1969).

Pokud není dále stanoveno jinak, pojem společnost zahrnuje všechny rezidentní i nerezidentní entity, které jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob v Nizozemí. Významnou roli v Nizozemí hraje i bohatá soudní judikatura.

4.1.17.3 Daňové subjekty

Dani z příjmů právnických osob podléhají entity, které jsou uvedeny v Zákoně o daních z příjmů. Mezi daňové subjekty daně z příjmů právnických osob tedy patří:

- společnosti veřejného práva, společnosti soukromého práva, společnosti a ostatní entity, v nichž je kapitál alespoň z části dělen na akcie,
- družstva a ostatní asociace fungující na družstevním principu,
- vzájemné pojišťovací společnosti a ostatní asociace, které vystupují jako pojišťovací nebo úvěrové instituce,
- sdružení (lhostejno zda s právní subjektivitou a nebo bez právní subjektivity), nadace a ostatní soukromé entity, ale pouze co do rozsahu, v jakém vykonávají obchodní činnost,
- fondy,
- entity veřejného práva, které vykonávají obchodní činnost – zemědělství, důlní průmysl, obchod a doprava.

4.1.17.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je fiskální rok, který se skládá z období 12 měsíců. Fiskální rok se obvykle shoduje s kalendářním rokem. Fiskální rok může zahrnovat jakýchkoli jiných po sobě jdoucích 12 měsíců, a to jednak za předpokladu, že je tuto možnost připouštět stanoví společnosti a dále za podmínky, že společnost řádně vede účetnictví.

Pokud je dceřinná společnost součástí fiskální jednotky pouze po část fiskálního roku, jsou obě části fiskálního roku považovány za samostatná zdaňovací období. Pokud se dceřinná společnost připojí k fiskální jednotce, kterou ale během téhož fiskálního roku opustí, na takovou fiskální jednotku je pohlíženo, jako kdyby vůbec nevznikla.

Fiskální rok, který se neshoduje s kalendářním rokem je nazýván jako „rozbitý fiskální rok“ (gebroken boekjaar).

Pokud je společnost zakládána či likvidována, může se její první nebo poslední fiskální rok skládat i z období kratšího a nebo delšího než 12 měsíců. Fiskální rok může být z obchodních důvodů změněn. V takovém případě období před změnou fiskálního roku může být rovněž kratší nebo delší než 12 měsíců.

Zdaňovacím obdobím pro nerezidenty je však vždy kalendářní rok.

4.1.17.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Nizozemská legislativa rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Rezidenti v Nizozemí zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto nerezidenti pouze příjem ze zdrojů v Nizozemí.

Daň je uvalována základ daně, který tvoří zdanitelné zisky po odečtu ztrát z jiných let. Zdanitelné zisky se rovnají ročním obchodním ziskům po odečtu odčitatelných darů.

Pojem obchodní zisky je definován jako celková suma jakéhokoli druhu zisku, který vznikne v důsledku obchodní činnosti. Dani z příjmů právnických osob podléhá celosvětový příjem po odečtu příslušných daňově uznatelných nákladů, které se vztahují k příslušnému zdaňovacímu období.

4.1.17.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Za daňově uznatelné jsou považovány veškeré náklady, pokud vznikly ze seriózních obchodních důvodů. Náklady, které s obchodem nesouvisí, jsou považovány za daňově neuznatelné.

Při posuzování daňové uznatelnosti společnost musí prokázat, jaké obchodní důvody ji vedly ke vzniku toho kterého daňově uznatelného nákladu. Každá společnost je odpovědná za svou obchodní politiku. Jakmile jednou finančnímu úřadu prokáže své obchodní důvody, finanční úřad již není oprávněn rozporovat výši částek souvisejících nákladů. Jakmile je ale výše

takových nákladů ve velkém nepoměru se zisky společnosti, tak částka, která převyšuje relevantní výši nákladů, je považována za daňově neuznatelnou.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady tedy patří:

- náklady související se založením společnosti, stejně jako náklady vztahující se ke zvýšení a nebo snížení základního kapitálu společnosti,
- domácí a zahraniční daně (s výjimkou daně z příjmů právnických osob),
- platby výkonným ředitelům za jejich činnost pro společnost,
- platby za udělení koncese a nebo patentu, s výjimkou těchto plateb společníkům.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- pokuty uložené nizozemským trestním soudem a nebo částky použité na mimosoudní vyrovnání za účelem vyhnutí se žalobě,
- pokuty uložené jakýmkoli orgánem EU,
- pokuty za dopravní přestupky, správní pokuty,
- dary a poskytnuté služby, které mohou zakládat trestný čin.

4.1.17.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být uplatněny jak vůči minulým, tak vůči budoucím ziskům neboli jsou převoditelné do minulých i do budoucích období. Od 1. ledna 2007 je zpětný převod ztrát povolen pouze o 1 rok zpět - tedy do roku předcházejícího. Pokud jde o převoditelnost ztrát do budoucích období, je možný po 9 následujících období za předpokladu, že tyto ztráty byly formálně vyměřeny správcem daně.

Před rokem 2007 mohly být daňové ztráty převáděny zpět do 3 předcházejících let a do budoucích období převáděny neomezeně.

Ztráty ze stálé provozovny v zahraničí se zahrnují do základu daně.

4.1.17.8 Sazba daně

V Nizozemí se na daň z příjmů právnických osob uplatňuje progresivní sazba daně. S účinností od 1. ledna 2007 byly sazby sníženy, a to následujícím způsobem:

- při zdanitelném příjmu do 25 000 EUR činí sazba daně 20%,

- při zdanitelném příjmu od 25 000 do 60 000 EUR činí sazba daně 20% z prvních 5 000 EUR a částka přesahující těchto 5 000 EUR se zdaní sazbou 23,5%,
- při zdanitelném příjmu vyšším než 60 000 EUR činí sazba daně 20% na prvních 13 225 EUR a na částku, která přesahuje těchto 13 225 EUR se uplatní sazba 25,5%.

Pro kvalifikované investiční instituce zákonná sazba činí 0%.

V roce 2006 sazba daně činila 25,5% na prvních 22 689 EUR a 29,5% na to, co tuto částku převyšovalo.

4.1.17.9 Skupinové zdanění

V Nizozemí je možné skupinové zdanění. Od 1. ledna 2003 je účinná nová právní úprava ohledně skupinového zdanění.

Na základě společné žádosti může být pro účely zdanění mateřská společnost spolu s dceřinnou společností (dceřinnými společnostmi) považována za jednu entitu. Veškerý majetek a závazky jsou tak alokovány mateřské společnosti. Dceřinné společnosti ale formálně zůstávají daňovým subjektem daně z příjmů právnických osob. Jak rozvahy, tak výkazy zisků a ztrát jsou konsolidovány. Daň je uvalována pouze na mateřskou společnost.

Neexistuje žádný limit ohledně počtu společností, které mohou tvořit fiskální jednotku, ani zde nemusí být žádný vztah mezi jejich obchodními aktivitami. Fiskální jednotka vznikne na základě společné žádosti, a to od jakéhokoli data, které si společnosti zvolí, ne však dříve než 3 měsíce po podání žádosti. Není stanovena ani minimální, ani maximální délka trvání fiskální jednotky.

Fiskální jednotka může vzniknout za splnění následujících podmínek:

- mateřská společnost drží alespoň 95% každé třídy akcií v dceřinné společnosti za předpokladu, že ostatní akcie neopravňují jejich držitele k více než 5% rozdělených zisků,
- fiskální rok všech společností musí být shodný; fiskální rok, ve se kterém dceřinná společnost připojí k fiskální jednotce, je pro tyto účely považován za 1 fiskální rok,
- všechny společnosti musí mít stejný fiskální režim (tato podmínka ale může být za splnění určitých podmínek prominuta),
- všechny společnosti musí být nizozemskými rezidenty,

- mateřská společnost musí být společností veřejného nebo soukromého práva, družstvem a nebo vzájemnou pojišťovací společností nebo entitou založenou podle práva nizozemských Antil, Aruby, jiných členských států EU a nebo země, se kterou má Nizozemí uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která obsahuje anti-diskriminační doložku. Zahraniční entita musí mít podobnou právní formu jakou má společnost veřejného nebo soukromého práva,
- dceřinná společnost musí mít formu společností veřejného nebo soukromého práva nebo se musí jednat o zahraniční společnost, která má podobnou právní formu jakou má společnost veřejného nebo soukromého práva,
- obchodní podíl (akcie) v dceřinné společnosti nesmí být veden jako zásoba.

Na společnosti tvořící fiskální jednotku se použije konsolidovaný základ daně. Další výhodou fiskální jednotky je, že dividendy, které si tyto společnosti mezi sebou vyplácí, jsou osvobozeny od daně na základě tzv. participation exemption. Daňové ztráty, které některé ze společností vznikly před tím než se stala součástí fiskální jednotky, mohou být uplatněny v rámci fiskální jednotky pouze za splnění určitých podmínek. Na transakce mezi společnostmi ze stejné fiskální jednotky není pohlíženo jakožto na transakce podléhající dani. Veškeré reorganizace tedy probíhají bez daně z příjmů právnických osob. Povinnosti ohledně správy daní za fiskální jednotku plní mateřská společnost.

4.1.17.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Nizozemí příjmy společností nepodléhají žádné jiné dani.

4.1.17.11 Správa daní

Daňová přiznání se podávají ve lhůtě, kterou stanoví správce daně. Od 1. ledna 2005 musí být daňová přiznání podávána elektronicky (což se tím pádem vztahuje již na přiznání za rok 2004). Obvykle jsou daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob podávána do 1. června následujícího fiskálního roku (za předpokladu, že se fiskální rok shoduje s kalendářním rokem). Pokud není přiznání podáno ve stanovené lhůtě, správce daně nejprve daňovému subjektu zašle upomínku, ve které mu ponechá 10 dní na to, aby mohl dostat svým povinnostem. Po uplynutí tohoto desetidenního období může správce daně uložit pokuty. Daňové a účetní firmy mohou pro své klienty požadovat prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání, a to až na 10 měsíců. K daňovému přiznání musí být přiloženy kopie

dokumentů, které mohou být relevantní pro vyměření daně, zejména účetní výkazy, výroční zpráva a vysvětlující poznámky.

Poté, kdy správce daně obdrží daňové přiznání, vyměří daň. Pokud daňové přiznání nebylo podáno, správce daně může použít odhad daňové povinnosti. Lhůta pro vyměření daně činí 3 roky od konce fiskálního roku. Pokud správce daně prodlouží lhůtu pro podání daňového přiznání, prodlužuje se o tutéž dobu i lhůta pro vyměření daně. Lhůta pro dodatečné vyměření daně činí 5 let od konce fiskálního roku. V případě prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání je tato lhůta rovněž prodloužena. Ohledně příjmů ze zdrojů v zahraničí lhůta pro dodatečné vyměření daně činí 12 let.

Daň je splatná na základě platebního výměru vystaveného správcem daně. Zálohová daň je splatná v několika splátkách během zdaňovacího období. Finální daňová povinnost je splatná do 2 měsíců od data vyměření daně. Dodatečně vyměřená daň je splatná během jednoho měsíce od data vyměření. Pro účely daně z příjmů právnických osob nedochází k samovyměření daně, je nutný platební výměr. Pro účely některých jiných daní (DPH, srážková daň) je však systém samovyměření použit.

Za pozdní platbu daně nastupují úroky z prodlení v zákonných sazbách, které mohou být měněny královským dekretem každé 3 měsíce. Za nesplnění jiných povinností – např. pozdní podání daňového přiznání, může být uloženo penále, a to až do 100% daňové povinnosti.

Nizozemí má systém otevřených závazných posouzení, který umožňuje aktivním nizozemským společnostem získat od správce daně posouzení daňových implikací těch transakcí, které se teprve uskuteční. Neexistuje žádná oblast, ohledně které by závazné posouzení nemohlo být vydáno. Tato závazná posouzení jsou závazná pro finanční úřady, avšak pouze ohledně aktivit specifikovaných v rozhodnutí. Žádost o závazné posouzení je bez poplatku. Není zde ani pevně stanovený formální postup.

4.1.17.12 Srážková daň

Dividendy, podíl na likvidačním zůstatku a jiné formy rozdělování zisku podléhají srážkové dani ve výši 15% (do konce roku 2007 25%). Pokud jsou však splněny podmínky tzv. participation exemption a nebo jsou obě společnosti (tj. jak společnost, která dividendy

vyplácí, tak společnost, která dividendy přijímá) součástí stejné fiskální jednotky, srážková daň se neuplatní.

Podmínky participation exemption mezi rezidentními společnostmi:

- společnost, které jsou dividendy vyplaceny, vlastní alespoň 5% základního kapitálu dceřinné společnosti (nutný seriózní obchodní důvod),
- obchodní podíl není držen pouze z daňových důvodů.

Při nesplnění těchto podmínek jsou dividendy předmětem daně z příjmů ve standardní sazbě. Na straně příjemců dividend je srážková daň započitatelná na jejich daňovou povinnost k dani z příjmů a případný přeplatek se vrací.

Na výplatu dividend společností - holandským nerezidentům, kteří jsou však rezidenty v jiném členském státě EU, se uplatní Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností (blíže viz kapitola 3.3.2.2 této práce). K tomu je nutné splnění následujících podmínek:

- mateřská společnost v EU má některou z právních forem uvedených v této směrnici,
- mateřská společnost v EU je subjektem daně z příjmů právnických osob rovněž zmíněné ve směrnici a nesmí být od daně osvobozená či volbu zdanění,
- mateřská společnost v EU nemůže být daňovým rezidentem ve státě nacházející se mimo území EU,
- společnost, jenž je příjemcem dividendy (tj. mateřská společnost v EU), drží alespoň 5% obchodní podíl (či podíl na hlasovacích právech) holandské společnosti, která dividendu vyplácí,
- tento podíl drží nepřetržitě alespoň 1 rok před okamžikem výplaty dividend.

4.1.17.13 Systém kalkulace daně

Základ pro kalkulaci tvoří obchodní zisk před zdaněním.

+ k němu přičteme daňově neuznatelné náklady

- odečteme daňově uznatelné náklady

= zdanitelný zisk

- odečteme daňovou ztrátu převedenou z předcházejících let

= základ daně

x příslušná sazba daně

= daň

4.1.18 Polsko

4.1.18.1 Typ daňového systému

Polsko uplatňuje klasický systém zdanění, což znamená, že příjem společností je nejprve zdaněn na úrovni společností a po rozdělení je opětovně zdaněn, avšak tentokrát na úrovni společníků. Za určitých podmínek však mohou být dividendy na úrovni příjemce od srážkové daně osvobozeny.

Dne 1.5.2004 se Polsko stalo členem EU, tudíž došlo k harmonizaci polského práva s právem evropským, a to včetně oblasti přímých daní.

4.1.18.2 Zákonný rámec

Mezi nejvýznamnější právní předpisy upravující oblast zdaňování společností patří:

- Zákon o daních z příjmů z 15.2.1992,
- Daňový zákoník (Ordynacja Pdatkowa) ze dne 29.8.1997, což je procesní předpis ohledně správy daní.

4.1.18.3 Daňové subjekty

V souladu se zákonem o daních z příjmů mezi daňové subjekty, podléhající dani z příjmů patří:

- akciové společnosti,
- společnosti s ručením omezeným,
- státní podniky,
- družstva.

Dani z příjmů právnických osob podléhají rovněž společnosti ve fázi po založení, ale před vznikem, které již vykonávají ekonomickou činnost, ačkoli ještě nejsou plně registrovány. Veřejné obchodní společnosti nejsou považovány za daňové subjekty daně z příjmů právnických osob, neboť tyto jsou zdaňovány na úrovni jejich společníků. Avšak od 1.1.2005

jsou zahraniční veřejné obchodní společnosti považovány za daňový subjekt daně z příjmů právnických osob v Polsku, pokud v zemi své rezidence je na ně pro daňové účely pohlíženo jako na společnosti s neomezenou daňovou povinností.

Polsko rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Rezidenti v Polsku zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto nerezidenti pouze příjem ze zdrojů v zahraničí.

4.1.18.4 Zdaňovací období

Zdaňovací a účetní období musí být shodná a obvykle se shodují s kalendářním rokem. Poplatníci daně si však mohou za zdaňovací období zvolit i jiné období 12 po sobě jdoucích měsíců za předpokladu, že to dovolují jejich stanovy a že tuto volbu oznámí finančnímu úřadu. V určitých případech však může být zdaňovací období kratší či delší než 12 po sobě jdoucích měsíců. Může tomu tak být např. v prvním období po zahájení ekonomické činnosti a nebo při změně zdaňovacího období.

4.1.18.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelný příjem se spočte jako rozdíl mezi hrubým příjmem a daňově uznatelnými náklady. Je respektován princip věcné a časové souvislosti nákladů a výnosů kromě úroků (a případně kurzových rozdílů), které jsou daňově uznatelným nákladem až v okamžiku, kdy jsou zaplacený, pouhé zaúčtování tedy nepostačí.

Zdanitelný příjem je tedy stanoven na základě účetnictví společnosti a pro daňové účely je ještě dále upravován.

Předmětem daně nejsou např. příjmy ze zemědělské činnosti (kromě některých aktivit, jako je např. chov hub) a z lesnictví. Zákon o daních z příjmů dále stanoví příjem, který sice je předmětem daně, ale je od daně osvobozen – např. příjem charitativních organizací, který je užíván pro charitativní účely, příjem družstev či společností, jejichž činností je vědecký výzkum či vzdělávání, příjem získaný od mezinárodních organizací, vlád cizích států apod. Náklady, které se vztahují k osvobozenému příjmu nejsou daňově uznatelné.

4.1.18.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Náklady za účelem vzniku, udržení a nebo zajištění příjmů či zdrojů příjmu představují daňově uznatelné náklady. Polský zákon o daních z příjmů rozlišuje mezi přímými a nepřímými náklady aniž by je přesně definoval. Tyto náklady se ale liší tím, v jakém období by se měly vykazovat. Přímé náklady se vykazují v období, v němž vznikl příjem, ke kterému se přímo vztahují, kdežto nepřímé náklady se vykazují v období, kdy byly vynaloženy. Pokud se vztahují k více zdaňovacím obdobím, jejich výše se poměrně rozdělí mezi tyto období.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy zaměstnancům, pokud jsou zaplacený,
- zaplacené úroky, které splňují pravidla nízké kapitalizace,
- licenční poplatky, a to v období, se kterým souvisejí,
- náklady na výzkum a vývoj – 50% z nákladů na koupi nových technologií,
- určité dary (maximálně do 10% příjmů).

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- dividendy,
- náklady na pořízení hmotného majetku, a to prostřednictvím odpisů,
- pokuty, penále,
- náklady na reprezentaci.

4.1.18.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny do dalších maximálně 5 období. Každým rokem může být započteno 50% ztráty. Zpětný převod ztrát není možný. Převoditelnost ztrát není možná v situaci, kdy společnost změní právní formu, dále v případě fúze, rozdělení a nebo převzetí (s určitými výjimkami).

4.1.18.8 Sazba daně

Od 1.1.2004 sazba daně z příjmů právnických osob činí 19%.

4.1.18.9 Skupinové zdanění

Rezidentní společnosti s průměrným upsaným kapitálem alespoň 1 milion PLN mohou vytvořit daňovou skupinu. Nerezidentní společnosti nemohou být součástí daňové skupiny. Daňová skupina musí být vytvořena na období alespoň 3 let.

K vytvoření daňové skupiny je nutno splnit tyto podmínky:

- mateřská společnost vlastní alespoň 95% obchodní podíl na dceřinné společnosti,
- celkový čistý příjem daňové skupiny po odečtu nákladů musí být alespoň 3% z celkového příjmů všech společností, které tvoří skupinu,
- dceřinné společnosti nemohou vlastnit obchodní podíly jiných společností ve skupině,
- společnosti nesmí být osvobozeny od daně z příjmů právnických osob,
- společnosti zakládající skupinu nesmí mít žádné nesplacené závazky,
- společnosti mohou setrvat ve skupině, pokud daňové závazky po splatnosti uhradí do 14 dnů od obdržení příslušného platebního výměru,
- dohoda o vytvoření daňové skupiny musí být podána na finanční úřad nejméně 3 měsíce před prvním zdaňovacím obdobím skupiny.

Základ daně skupiny tvoří rozdíl mezi celkovými zisky a celkovými ztrátami všech společností. Ztráty vzniklé před založením skupiny nemohou být započteny vůči ziskům skupiny. Ztráty vzniklé za činnosti skupiny nemohou být převáděny do budoucích období tak, aby byly započteny vůči ziskům po ukončení společnosti. Na výplatu dividend se uplatní obvyklá pravidla, tj. za předpokladu držby určité výše podílu (15% po dobu 2 let, od r. 2009 10%) se neuplatní srážková daň. Na transfery majetku mezi společnostmi ve skupině se rovněž uplatní standardní polská pravidla.

Pokud skupina jako celek generuje ztrátu a nebo přestane splňovat některou z podmínek založení skupiny, skupina automaticky přestává existovat. Po založení skupiny se ke skupině nemůže přidat další člen. Nejsou však jasná pravidla ohledně toho, zda-li některý z členů může ze skupiny vystoupit.

4.1.18.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Polsku nejsou na příjmy společností uvalovány jiné daně.

4.1.18.11 Správa daní

Roční daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob se podávají do tří měsíců následujícího zdaňovacího období. V této lhůtě je poplatník rovněž povinen uhradit finální daňovou povinnost. Až do roku 2007 byli poplatníci nuceni každý měsíc spolu s platbou zálohové daně ve výši 1/12 roční daňové povinnosti splatné vždy do 20. dne měsíce podávat předběžná měsíční daňová přiznání. Přestože se zálohová daň stále platí měsíčně, měsíční daňová přiznání se již nepodávají. Menší společnosti a společnosti, které začínají svou podnikatelskou činnost si mohou namísto měsíčních zvolit čtvrtletní platby záloh.

Za pozdní platbu daně nastoupí úrok z prodlení ve výši 200% základní úrokové sazby vyhlášené Polskou národní bankou. Dalšími sankcemi může být penále, na základě které se např. použije vyšší sazba daně pro rozdíl daňové povinnosti deklarované daňovým subjektem a doměřené správcem daně, tento rozdíl může být zdaněn až 50% daňovou sazbou.

V Polsku se používá systém samovyměření daně. Poplatník si musí daň sám spočítat, platit zálohy, podat daňové přiznání a zaplatit finální daňovou povinnost. Poté nastane fikce vyměření daně. Lhůta pro vyměření daně činí 5 let od konce zdaňovacího období ve kterém byla platba daně splatná. Např. daň z příjmů za rok 2007 je splatná do 30.3.2008, tedy 5 leté období skončí 31.12.2013.

V Polsku funguje systém závazných posouzení, který od 1.1.2007 dostal významných změn. Závazná posouzení se vydávají na základě žádosti poplatníka, o které musí být rozhodnuto do 3 měsíců. Ministr financí k vydávání závazných posouzení zmocnil speciální oddělení. Rozhodnutí o závazném posouzení však může být samotným úřadem, který jej vydal, změněno, pokud je shledáno chybným. Závazná posouzení tedy jsou pro finanční úřad závazná pouze do té doby, než ho změní. Za dobu, kdy bylo ale takové rozhodnutí platné, nemohou poplatníkovi na základě tohoto závazného posouzení „uškodit“.

4.1.18.12 Srážková daň

Domácí dividendy vyplácené rezidentům (ať fyzickým či právnickým osobám) podléhají srážkové dani ve výši 19%. Pro příjemce dividendy - fyzickou osobu je srážková daň, kterou zaplatila společnost, jenž dividendy vyplácí, finální.

Domácí mezipodnikové dividendy jsou od daně osvobozeny. Srážková daň je započtena vůči daňové povinnosti společnosti k dani z příjmů právnických osob, ačkoli dividendy nejsou zahrnovány do celkového zdanitelného příjmu.

V případě polských nerezidentů, avšak rezidentů v některém z členských států EU se uplatní Směrnice o společném systému zdanění příjmů mateřských a dceřinných společností (blíže viz kapitola 3.3.2.2). Pokud tedy mateřská společnost z EHP drží alespoň 15% obchodní podíl (pro Švýcarsko platí 25%, pro EHP to bude od 1.1.2009 pouze 10%) po dobu alespoň 2 let, budou vyplácené dividendy zcela osvobozeny od srážkové daně.

4.1.18.13 Systém kalkulace daně

Daň v Polsku se vypočte velice jednoduše:

zdanitelný příjem = hrubý příjem – daňově uznatelné náklady

- případný odečet ztráty z předchozích let

x sazba daně 19%

= daň

4.1.19 Portugalsko

4.1.19.1 Typ daňového systému

Jedinou daní, které podléhají zisky společností v Portugalsku, je daň z příjmů právnických osob (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas). Municipality avšak mohou na roční zdanitelný zisk společností z jejich obvodu uvalit daňovou přírážku (derrama).

Portugalsko od 1.1.2002 uplatňuje systém částečného vynětí. To znamená, že dividendy od rezidentních společností rezidentním společníkům – právnickým osobám, které splňují podmínky participation exemption (držba 10% podílu anebo podílu v hodnotě 20 milionů EUR po alespoň 1 rok), jsou plně osvobozeny od daně. V případě nesplnění participation

exemption a nebo v případě společníků – fyzických osob je osvobozeno 50% těchto dividend.

4.1.19.2 Zákonný rámec

Mezi nejdůležitější právní předpisy upravující zdaňování společností patří:

- Portugalský zákoník o zdaňování společností (Código do Impost sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) z roku 1988,
- Portugalské účetní standardy.

4.1.19.3 Daňové subjekty

Mezi daňové subjekty daně z příjmů právnických osob patří:

- veškeré typy rezidentních obchodních společností,
- veškeré typy občanských sdružení, které se zabývají obchodní činností,
- jakákoli registrovaná společenství,
- družstevní společnosti,
- jakákoli společnost veřejného práva, která má sídlo v Portugalsku.

Portugalsko rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty s tím, že na oba typy těchto poplatníků se vztahuje výše uvedený Zákoník o zdaňování společností. Ohledně zdaňování portugalských nerezidentů není rozhodující, zda-li mají či nemají právní subjektivitu, ale to, zda-li mají příjem ze zdrojů v Portugalsku. Rezidenti v Portugalsku zdaňují svůj celosvětový příjem, nerezidenti pouze příjem ze zdrojů v Portugalsku.

4.1.19.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je finanční rok společnosti, který obvykle koresponduje s kalendářním rokem. Společnosti, které mají v Portugalsku sídlo či místo vedení nebo nerezidentní společnosti, které mají v Portugalsku stálou provozovnu, si mohou zvolit finanční rok odlišný od kalendářního roku.

4.1.19.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelný příjem se dělí do 4 kategorií:

1. zisk rezidentní společnosti a ostatních obchodních entit,

2. suma čistého příjmu (z různých kategorií) rezidentních entit, jejichž hlavním činností není podnikání,
3. zisk přiřaditelný stálé provozovně umístěné v Portugalsku,
4. příjem (z různých kategorií) nerezidentních entit.

Pojmem „zisk“ se rozumí čistý příjem za příslušné období + změny vlastního kapitálu během stejného období, které nejsou obsaženy ve zdanitelném příjmu.

V Portugalsku jsou možné 3 metody stanovení základu daně:

1. přímá metoda, která vychází z účetnictví a daňového přiznání poplatníka,
2. nepřímá metoda, která se obvykle aplikuje pouze v případě, kdy není možné použít přímou metodu; za určitých podmínek je však poplatník oprávněn si tuto metodu zvolit; nepřímá metoda je založena na informacích, které má k dispozici finanční úřad – např. průměrně hrubé nebo čisté marže, průměrná návratnost investic, umístění a velikost podniku, domnělé náklady přiřaditelné určitým obchodním aktivitám, zdanitelný příjem z předchozích let, tržní hodnota dodávaného zboží a služeb).
3. zjednodušená metoda, kterou si mohou zvolit poplatníci, jejichž obrat v předchozím období nepřekročil 149 639.37 EUR a kteří nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato volba je možná maximálně na období 3 let. Podle této metody jsou poplatníci zdaňováni podle domnělého příjmu, jehož výše činí 20% z obratu z prodeje zboží + 45% jejich hrubého příjmu z jiných činností (nebo 14ti násobek minimální měsíční mzdy, (což pro rok 2007 bylo 5 642 EUR), pokud je tato částka vyšší).

4.1.19.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelnými náklady jsou ty náklady, které jsou rozhodující pro získání a generování zdanitelného příjmu nebo na udržení zdroje tohoto příjmu. Takový náklad musí být řádně odůvodněný.

Mezi daňově uznatelné náklady patří zejména:

- náklady na výrobu nebo prodej zboží nebo služeb, náklady na distribuci zboží,
- finanční náklady mezi něž patří úroky z půjčky, poskytnuté slevy apod.,
- administrativní náklady jako jsou mzdy, pronájmy,
- náklady na různé analýzy, konzultace a výzkum,

- daně (kromě daně z příjmů a případné daňové přírážky municipalit).

Mezi daňově neuznatelné náklady patří zejména:

- náklady, které se vztahují k chybným dokumentům vystaveným poplatníkem (např. faktura s neplatným daňovým identifikačním číslem),
- daně a poplatky zaplacené za třetí osoby,
- pokuty, úroky z prodlení – sankční, nikoli smluvního charakteru.

4.1.19.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny maximálně do 6 následujících období. Zpětný převod ztrát není možný. V období, kdy je společnost zdaňována na základě zjednodušené metody si nemůže uplatnit žádné ztráty. Tyto ztráty však může převést do let následujících a uplatnit je v době, kdy bude zdaňována jinou metodou.

Právo na převod daňových ztrát do budoucích období zanikne, pokud se změní předmět nebo povaha podnikání společnosti a nebo dojde k převodu alespoň 50% obchodního podílu či hlasovací práva. Pokud však společnost podá před výše uvedenou změnou žádost o umožnění převodu ztrát do budoucích období, ministr financí může takový převod povolit, avšak pouze za předpokladu, že pro něj existují ospravedlnitelné ekonomické důvody.

4.1.19.8 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob v Portugalsku činí 25% (od roku 2004).

Na malé společnosti, které jsou zdaňovány zjednodušenou metodou se uplatní nižší sazba daně ve výši 20%.

Tyto sazby jsou v mnoha municipalitách zvýšeny o daňovou přírážku až do 1,5% z ročního zdanitelného zisku.

4.1.19.9 Skupinové zdanění

V Portugalsku je možné skupinové zdanění.

Daňová skupina se skládá z jedné mateřské společnosti a jedné nebo více dceřinných společností, na nichž má mateřská společnost přímý či nepřímý podíl alespoň 90%. Dalším

předpokladem je, že mateřská společnost disponuje alespoň 50% hlasovacích práv v dceřinné společnosti a taková dceřinná společnost je mateřskou společností řízena alespoň po dobu 1 roku před podáním žádosti o speciální režim daňových skupin. Mezi další podmínky ustanovení daňové skupiny patří:

- jak mateřská, tak dceřinná společnost musí mít formu veřejné společnosti (SA), soukromé společnosti s ručením omezeným nebo akciové společnosti (Lda) a nebo komanditní společnosti,
- všechny společnosti účastníci se skupiny musí mít sídlo a místo svého skutečného vedení v Portugalsku,
- všechny společnosti dále musí mít stejné zdaňovací období a musí podléhat stejné sazbě daně z příjmů právnických osob,
- společnosti nesmí být neaktivní po dobu delší než 1 rok, nesmí být v konkurzu nebo zrušeny,
- po dobu 3 let před podáním žádosti nesmí mít společnosti ztráty, s výjimkou situace, kdy holding již existuje po dobu 2 let.
- od roku 2007 platí pravidlo, podle kterého mateřská společnost, která žádá o skupinovou registraci takovou registraci již v předchozích 3 letech neukončila.

Volba o speciálním režimu pro daňovou skupinu musí být správci daně oznámena elektronicky, a to jak mateřskou, tak dceřinnou společností (dceřinnými společnostmi), a to před koncem třetího měsíce zdaňovacího období ve kterém požadují speciální režim.

Zisky mateřské společnosti jsou kalkulovány na základě součtu zdanitelných zisků a daňových ztrát každé ze společností patřící do skupiny. Zisky každé společnosti jsou tedy přiřazovány mateřské společnosti. Výplata dividend není předmětem srážkové daně. Mateřská společnost podává jedno daňové přiznání za celou skupinu, k němuž přikládá účetní výkazy každé dceřinné společnosti a rovněž platí skupinovou daňovou povinnost (k níž jsou však povinny všechny společnosti ve skupině, a to jak dohromady, tak zvlášť).

4.1.19.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Portugalsku příjmy společností nepodléhají jiné dani. Avšak municipality mohou na roční zdanitelný zisk společností uvalit lokální daňovou přírážku až do výše 1,5% z ročního zdanitelného zisku (na společnosti, jejichž obrat nepřekročí 150 000 EUR, jsou municipality oprávněny uvalovat nižší přírážku).

Dále ještě v Portugalsku existují speciální daně na produkci olejů a zvýšení hodnoty pozemků. Není zde však žádná obchodní daň z příjmů.

4.1.19.11 Správa daní

Daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob se podávají nejpozději poslední pracovní den v květnu následujícího roku, avšak příslušné účetní výkazy se podávají až poslední pracovní den v červnu následujícího roku. Pokud se zdaňovací období neshoduje s kalendářním rokem, společnost je povinna daňové přiznání podat do konce pátého měsíce a účetní výkazy do konce šestého měsíce. Od roku 2006 je nutné podávat daňová přiznání spolu s účetními výkazy elektronicky (bez ohledu na obrat společnosti).

Pokud daňové přiznání není podáno, finanční úřady mohou vydat platební výměr, a to na základě platebních výměrů z předchozích let. V Portugalsku se uplatňuje systém samovyměření daně. Za pozdní platby daně nastupuje úrok z prodlení – a to buď tzv. kompenzační úrok nebo „odkládací úrok“. Kompenzační úrok (juros compensatórios) se uplatní v případě, kdy dojde ke zpoždění s platbou z důvodů na straně poplatníka, tento úrok činí 4% a uplatní se maximálně po 90 dní (pokud je chyba objevena při vyměřovacím řízení) nebo 180 dní (pokud je daň zaplacená pozdě kvůli chybě v daňovém přiznání, jíž se dopustil poplatník). Odkládací úrok (juros de mora) se uplatní v případě, kdy daňový poplatník nezaplatí daň do 30 dnů po vystavení platebního výměru. Tento úrok se uplatní v sazbě 1% z částky daňové povinnosti zvýšené o kompenzační úrok. Za ostatní porušení povinností se uplatní penále, a to až do částky 110 000 EUR (v případě podvodu). Pokud se společnost dopustí trestného činu, může jí být uložena pokuta až do 9,6 milionu EUR.

Daň lze vyměřit maximálně ve lhůtě 4 let od 31.12. příslušného zdaňovacího období.

V Portugalsku je rozvinutý systém závazných posouzení. Existují zde 2 typy závazných posouzení:

1. obecná závazná posouzení ohledně interpretace daňových ustanovení,
2. předběžná posouzení specifické otázky položené daňovým poplatníkem.

Obecná závazná posouzení jsou závazná pro správce daně, ale nikoli pro daňový subjekt. O předběžná závazná posouzení může daňový subjekt žádat buď formálně a nebo neformálně, což má důsledky v budoucí závaznosti takových rozhodnutí. V případě neformálních žádostí rozhodnutí o předběžném posouzení není závazné, v případě formálních žádostí je rozhodnutí závazné pro správce daně. Od roku 2008 je možné žádat i o předběžná závazná posouzení v oblasti převodních cen.

4.1.19.12 Srážková daň

Srážková daň z dividend placených rezidentům právnickým osobám se neuplatní, pokud jejich účast na základním kapitálu činí alespoň 10% a nebo pokud pořizovací cena podílu přesáhla 20 000 000 EUR a tato společnost drží podíl alespoň 1 rok (participation exemption). Jinak je 50% těchto dividend předmětem daně z příjmů právnických osob se standardní sazbou.

Zdanění u příjemců dividend: jednotlivci tento příjem zdaňují 20% srážkovou daní, která je v tomto případě konečná. Rezident si ale může zvolit zdanění dividend spolu s ostatním příjmem. V tomto případě 50% domácích dividend podléhá dani z příjmů s progresivní sazbou až 42%. Srážková daň je započtena vůči daňové povinnosti příjemce dividendy a případný přeplatek se vrací (pouze pokud si příjemce dividendy zvolí zdanění spolu s ostatním příjmem).

4.1.19.13 Systém kalkulace daně

Základem, z kterého se při kalkulaci daně z příjmů v Portugalsku vychází, je čistý obchodní zisk. Tento dále upravujeme pro daňové účely – tj. připočteme daňově neuznatelné náklady a odečteme daňově uznatelné náklady. Na takto zjištěný základ daně aplikujeme sazbu daně ve výši 25% a 1,5% daňovou přírážku. Tedy:

čistý obchodní zisk

+ daňově neuznatelné náklady

- daňově uznatelné náklady

= základ daně

x sazba daně 25% (ze základu daně)

x daňová přírážka 1,5% (ze základu daně)

= celková daňová povinnost

4.1.20 Rakousko

4.1.20.1 Typ daňového systému

Rakousko v roce 1988 zavedlo klasický systém zdaňování společností. To znamená, že zisky společností jsou zdaňovány daní z příjmů právnických osob, dividendy vyplácené společníkům podléhají srážkové daní. Pro fyzické osoby je sražená daň považována za konečné vypořádání jejich daňové povinnosti, v případě společníků právnických osob je tato započtena proti jejich celkové daňové povinnosti, případně na základě žádosti vrácena.

Srážková daň není uplatňována v případě dividend vyplácených společníkům, na které se uplatní tzv. participation exemption (10% účast, 1 rok).

4.1.20.2 Zákonný rámec

Základním předpisem, který upravuje zdaňování společností je Zákon o dani z příjmů právnických osob (Körperschaftsteuergesetz 1988), který obsahuje ustanovení týkající se korporací, zatímco ustanovení ohledně zdaňování fyzických osob jsou upravena v Zákoně o daních z příjmů fyzických osob (Einkommensteuergesetz 1988).

Kromě zákonných norem jsou velice důležité také pokyny a rozhodnutí o závazných posouzeních správce daně. Vydané pokyny např. vysvětlují ustanovení zákona o daních z příjmů, a přestože tyto pro daňový subjekt ani pro soud nejsou závazné, jsou v praxi široce používány. Nelze opomenout ani existenci rozsáhlé judikatury v oblasti daně z příjmů právnických osob.

4.1.20.3 Daňové subjekty

Zákon o daních z příjmů rozlišuje mezi poplatníky s neomezenou daňovou povinností v Rakousku (tj. rezidenti) a poplatníky, jejichž daňová povinnost v Rakousku je omezená pouze na příjmy ze zdrojů v Rakousku (nerezidenti).

Daňovou povinnost z celosvětových příjmů v Rakousku tedy mají tři kategorie daňových subjektů – rezidentů:

- právnické osoby soukromého práva – akciové společnosti (AG), společnosti s ručením omezeným (GmbH), nadace a sdružení s právní subjektivitou,
- nadace, sdružení a organizace bez právní subjektivity, sdružení majetku za specifickým účelem,
- obchodní podniky řízené veřejnými entitami.

4.1.20.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je obvykle kalendářní rok. Společnost zapsaná v obchodním rejstříku, která sestavuje řádnou účetní závěrku k jinému dni než k 31. prosinci, si může pro daňové účely zvolit hospodářský rok. Hospodářský rok může končit kterýmkoli dnem kalendářního roku, ale nesmí být delší než 12 měsíců.

V takovém případě je základ daně stanoven za kalendářní rok, ve kterém hospodářský rok končí. Změna zdaňovacího období z kalendářního roku na hospodářský rok podléhá schválení ze strany správce daně. Správce daně musí změnu povolit v případech, kdy daňový subjekt prokáže, že změnu zdaňovacího období z kalendářního roku na rok hospodářský provádí z pádných ekonomických důvodů (nikoli z důvodu daňové úspory).

4.1.20.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Základní principy pro stanovení zdanitelného příjmu společnosti jsou obsaženy jak v zákoně o dani z příjmů právnických osob, tak v zákoně o dani z příjmů fyzických osob. Ustanovení zákona, která obsahují jednotlivé druhy zdanitelných příjmů jsou definována velice obecně a zahrnují téměř veškeré příjmy, ať už hlavní či vedlejší, peněžní či penězi ocenitelné.

Zdanitelným příjmem je celkový příjem z jednoho či více zdrojů, snížený o zvláštní výdaje a případné ztráty z těchto zdrojů. Příjmy a kapitálové zisky jsou zdaňovány stejnou sazbou daně. Pokud zákon o daních z příjmu právnických osob nestanoví jinak, je hodnota zdanitelného příjmu stanovena dle pravidel obsažených v zákoně o dani z příjmu fyzických osob.

Zdanitelný příjem (nebo ztráta) společnosti je stanoven pomocí metody porovnání čisté hodnoty majetku (net worth comparison method). Příjem nebo ztráta je rozdílem mezi čistou hodnotou majetku společnosti na počátku a na konci zdaňovacího období, upraveným o případné zvýšení či snížení kapitálu, dividendy a obdobná rozdělování zisku, jakož i o další položky (např. neuplatněnou daňovou ztrátu z minulých let). Zisk (případně ztráta) stanovený touto metodou je pak výsledkem změn majetku a závazků, případně změny v jejich ocenění. Z tohoto důvodu zákon obsahuje podrobná pravidla pro oceňování majetku a závazků. Je třeba rozlišovat mezi oceněním pro účely obchodního práva a oceněním pro účely daňové. Oceňování dle daňových předpisů zpravidla vyžaduje kapitalizaci nákladů ve větším rozsahu než předpisy obchodního práva. Ocenění pro daňové účely by tak mělo být chápáno jako opravný zápis v rozvaze (vytvořené dle obchodního práva).

Mezi osvobozené příjmy, které jsou vyloučeny ze základu daně patří zejména:

- příjem z dividend z rakouských účastí,
- příjem z dividend ze zahraničních účastí (minimální podíl 10%, minimální délka držby podílu 1 rok),
- kapitálové zisky z prodeje zahraničních účastí (pokud se týče zahraničních účastí, avšak je možno si zvolit, aby veškeré zisky a ztráty s ohledem na účasti byly zdanitelné),
- dotace z veřejných zdrojů v souvislosti s investicemi do hmotného majetku; tyto dotace jsou posuzovány jako snížení pořizovacích nákladů na tento majetek a tudíž snižují velikost odpisů (jenž jsou odčitatelné).

4.1.20.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

V rakouských daňových zákonech nenajdeme nic podobného jako např. seznam daňově uznatelných nákladů. Daňové zákony odkazují na účetní zisk, kterým se rozumí jeho čistá výše po odečtu veškerých nákladů souvisejících s podnikáním (Betriebsaufwandsabgaben). K odečtu nákladů souvisejících s podnikáním tedy dochází již v účetnictví společnosti.

Pravidla pro určování daňově uznatelných nákladů a jejich uplatnění obsahuje zákon o daních z příjmů fyzických osob. Zákon o daních z příjmů právnických osob obsahuje pouze některé odchylky ohledně korporací.

Náklady související s podnikáním jsou velice široce definovány jako náklady, které vzniknou z podnikatelské činnosti. Tudíž náklady na vznik, zajištění a udržení zdanitelných příjmů jsou daňově uznatelné. Poplatník nemá důkazní břemeno vůči správce daně ohledně prokazování toho, že náklady jsou obvyklé, nezbytné a v odůvodnitelné výši. Pouze v případě odečtu nákladů typu osobních automobilů, luxusních jachet apod. musí být prokazována odůvodnitelnost toho kterého nákladu.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady tedy patří:

- skryté rozdělování zisku,
- osobní náklady, které jsou nepřiměřeně vysoké,
- ½ nákladů na reprezentaci,
- úplatky,
- dary a příspěvky politickým stranám a některé další dary.

4.1.20.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty, které vznikly po roce 1991, mohou být převáděny do dalších let neomezeně. Ztráty, které vznikly v současném či minulém zdaňovacím období mohou být započteny pouze proti 75% příjmu v běžném zdaňovacím období. Toto omezení se nevztahuje na případ reorganizace nebo na zisky prodeje podniku a nebo nezávislé jednotky.

Zahraniční ztráty jsou posuzovány stejně jako domácí ztráty.

4.1.20.8 Sazba daně

Zisky společností jsou zdaňovány sazbou daně z příjmů právnických osob ve výši 25% od 1.1.2005, do té doby sazba daně činila 34%.

Na rezidentní společnosti se uplatňuje roční minimální daň ve výši 3 500 EUR (pro banky a pojišťovací společnosti ve výši 5 452 EUR). Nově založené společnosti platí za první čtyři čtvrtletí po založení minimální daň ve výši 273 EUR čtvrtletně. Minimální daň je splatná zálohově a je započitatelná na celkovou daňovou povinnost.

4.1.20.9 Skupinové zdanění

V Rakousku je možné skupinové zdanění, které spočívá v tom, že za určitých podmínek je možné převádět zisky a ztráty dceřinné společnosti na mateřskou společnost. Podle rakouských zákonů mohou být členy skupiny i nerezidentní entity.

K vytvoření skupiny, která dle rakouských zákonů musí existovat alespoň 3 roky, musí být splněny tyto podmínky:

- rezidentní dceřinná společnost musí mít některou z následujících právních forem: akciová společnost, společnost s ručením omezeným, družstvo; pokud je dceřinnou společností nerezident, musí mít právní formou obdobnou výše uvedeným právním formám,
- rezidentní mateřská společnost musí mít právní formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva, pojišťovací společnosti nebo banky. Nerezidentní společnost může být rovněž mateřskou společností za předpokladu, že má právní formu, jenž je uvedena v příloze Směrnice o společném systému zdaňování mateřských a dceřinných společností (kapitola 3.3.2.2), nebo je rezidentem v některém z členských států EHP a má podobnou právní formu, a dále za předpokladu, že činnosti, které vykonává v souvislosti se svou rolí mateřské společnosti, jsou přiřaditelné stále provozovně v Rakousku;
- veřejné obchodní společnosti a sdružení mohou být mateřskými společnostmi pokud jejich společníci nebo členové jsou kvalifikovanou entitou (podíl na základním kapitálu a hlasovacích právech hlavního společníka alespoň 40% a každého dalšího společníka 15%),
- 50% a vyšší účast na základním kapitálu a hlasovacích právech dceřinné společnosti,
- tyto majetkové účasti musí trvat po celé účetní období.

Volba skupinového zdanění musí být oznámena správci daně. Skupinové zdanění platí po tak dlouhou dobu, po jakou jsou splněny výše uvedené podmínky. Daňová přiznání však musí kromě mateřské společnosti podávat i dceřinné společnosti, ačkoli v jejich případě nedojde k vyměření daně, neboť jsou veškeré zisky alokovány mateřské společnosti. Celkový zisk je tedy zdaněn na úrovni mateřské společnosti.

4.1.20.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Rakousku nejsou na příjmy společností uvalovány jiné daně.

4.1.20.11 Správa daní

Daňová přiznání se podávají do 30. dubna následujícího roku. Pokud je daňové přiznání podáno elektronicky, je lhůta pro jeho podání delší, a to do 30. června následujícího roku. Pokud daňové přiznání podává daňový poradce, dochází k automatickému prodloužení těchto lhůt, a to o 1 rok. Z vážných důvodů mohou být tyto lhůty prodlouženy i déle. Pokud není daňové přiznání podáno včas, může být vyměřeno penále (10% z vyměřené daně, ledaže poplatník prokáže, že pozdní podání daňového přiznání nebylo způsobeno jeho chybou).

Před vydáním platebního výměru správce daně zkontroluje daňové přiznání, finanční výkazy, příp. je oprávněn vyžádat si další informace nutné pro správné vyměření daně. Před vydáním platebního výměru je daňový subjekt upozorněn na významné skutečnosti, na které má finanční úřad jiný názor než daňový subjekt a daňovému subjektu je poskytnuta možnost svůj názor vysvětlit. Následně správce daně vystaví platební výměr. Pokud daňový subjekt nedodá správci daně takové podklady, na jejichž základě je možné stanovit daň, správce daně může vydat platební výměr na základě odhadu daňové povinnosti. Odvolání proti platebnímu výměru je možné podat do jednoho měsíce od obdržení platebního výměru. Toto odvolání však nemá odkladný účinek ohledně platby daňové povinnosti, ledaže by správce daně povolil odklad platby daně (v takovém případě je ale zároveň vyměřen úrok z prodlení ve výši úrokové sazby Rakouské národní banky zvýšený o 2% a nebo o 4,5%, pokud vyměřená daň přesáhne 750 EUR).

Daň je splatná ve lhůtě 1 měsíce od obdržení platebního výměru. Během zdaňovacího období jsou splatné čtvrtletní zálohy na daň (15. února, 15. května, 15. srpna, 15. září), a to na základě výše předchozí daňové povinnosti zvýšené o 4% v kalendářním roce bezprostředně následujícím po vyměření daně + 5% pro každý další rok.

Daň lze vyměřit maximálně do 5 let od konce roku následujícího po kalendářním roce, v němž daňová povinnost vznikla. V případech, kdy se daňový subjekt vyhýbal dani, činí zákonná lhůta pro vyměření 7 let. Pokud je zde však zřejmá snaha finančního úřadu o vynucení svého nároku, lhůta se prodlužuje o 1 rok.

V Rakousku velice rozvinutý a široce používaný systém závazných posouzení. Závazné posouzení musí být vydáno, pokud však nejsou splněny podmínky pro jeho odmítnutí (např. v případě, kdy by byly narušeny jiné činnosti správce daně nebo existuje neslučitelný právní zájem uchovat tajemství). Žádost lze podat na místní finanční úřad (Finanzamt), regionální ředitelství (Finanzlandesdirektion) nebo na Ministerstvo financí (Bundesministerium für Finanzen). Žádost nepodléhá správnímu poplatku a obvykle je o ní rozhodnuto do 6 – 8 týdnů. Závazná posouzení se vydávají ohledně interpretace daňových smluv či ohledně oblasti převodních cen. Závazná posouzení vydaná Ministerstvem financí či regionálním ředitelstvím nejsou nikdy závazná. Závazná posouzení vydaná místním finančním úřadem jsou závazná pro správce daně na základě principu dobré víry dokud se nevyskytnou právní ustanovení, s kterými by toto závazné posouzení bylo v rozporu. Závazná posouzení však nikdy nejsou závazná pro poplatníka daně nebo pro soud.

4.1.20.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené fyzickým osobám jsou předmětem srážkové daně ve výši 25%, toto zdanění je pro příjemce dividendy zdaněním finálním.

Fyzické osoby mají možnost si zvolit, že dividendy zahrnou do svého celkového příjmu. V tomto případě jsou dividendy zdaněny polovinou průměrné sazby daně z příjmů z celkových příjmů této fyzické osoby, zatímco zbývající část příjmu je zdaněna v plné daňové sazbě (až do 50%). Pokud se fyzická osoba rozhodne, že své dividendové příjmy zahrne do svého celkového příjmu, bude jí umožněno plně započíst zaplacenou srážkovou daň vůči dani z příjmů fyzických osob.

4.1.20.13 Systém kalkulace daně

účetní hospodářský výsledek před zdaněním, jenž se zjistí jako rozdíl mezi čistou hodnotou majetku konci zdaňovacího období a čistou hodnotou majetku společnosti začátku zdaňovacího období

+ přičteme snížení kapitálu, dividendy apod.

- odečteme osvobozený příjem (např. dividendy, u nichž jsou splněny podmínky participation exemption)

= zdanitelný příjem

x sazba daně 25%

= daňová povinnost

4.1.21 Rumunsko

4.1.21.1 Typ daňového systému

Rumunsko uplatňuje klasický systém zdanění, neboť zisky společností jsou zdaněny nejprve na úrovni společnosti a po rozdělení jsou zdaněny opět, avšak na úrovni společníků. Zisk na úrovni společníků však může být za určitých podmínek od daně osvobozen.

4.1.21.2 Zákonný rámec

Daňové zákony v Rumunsku procházejí častými novelami, a to nejen v důsledku vstupu Rumunska do EU k 1.1.2007. K tomuto datu byly do rumunského práva plně či částečně implementovány rovněž směrnice týkající se zdanění, včetně Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností, Směrnice o zdanění při fúzích apod. Tyto směrnice byly implementovány do Daňového zákoníku (Codul Fiscal z roku 2003), což je základní předpis pro zdaňování korporací. K němu je vydáváno i poměrně velké množství podzákonných předpisů, zejména vyhlášky a jiná upřesnění od Ministerstva financí.

4.1.21.3 Daňové subjekty

Mezi daňové subjekty daně z příjmů právnických osob patří:

- rumunské společnosti,
- zahraniční společnosti, které v Rumunsku vykonávají svoji činnost prostřednictvím stálé provozovny,
- zahraniční společnosti, které v Rumunsku vykonávají svoji činnost prostřednictvím sdružení bez právní subjektivity,
- zahraniční společnosti, které mají příjem z a nebo v souvislosti s nehmotným majetkem umístěným v Rumunsku a nebo z prodeje či převodu akcií z rumunské společnosti,

- fyzické osoby – rumunští rezidenti, kteří jsou spojeni s rumunskými společnostmi jak ohledně příjmu ze zdrojů v Rumunsku, tak ohledně zahraničního příjmu, který těmto společnostem plyne od sdružení bez právní subjektivity. V takovém případě je daň, kterou má zaplatit tato fyzická osoba spočtena, sražena a odvedena rumunskou společností.

Rumunský daňový zákoník rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Rumunští rezidenti v Rumunsku zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto rumunští nerezidenti pouze příjem ze zdrojů na území Rumunska.

4.1.21.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Pro poplatníky, kteří začínají nebo ukončují podnikání během roku je zdaňovacím obdobím ta část kalendářního roku, ve které existovaly.

4.1.21.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Od roku 2006 jsou účetní pravidla v souladu s EU směnicemi, neboť tyto byly implementovány do rumunských účetních předpisů.

Základem daně je účetní hospodářský výsledek upravený o nedaňové náklady a nezdánitelné příjmy. Zdanitelný příjem se vypočítá jako rozdíl mezi příjmy realizovanými z jakéhokoli zdroje a mezi náklady vzniklými za účelem generování příjmu ve zdaňovacím období. Takto vypočtený zdanitelný příjem je snížen o nezdánitelný příjem a zvýšen o nedaňové náklady.

Zdanění v Rumunsku nepodléhají dividendy od rezidentních společností a kvalifikované EU dividendy, protože jsou od daně osvobozeny.

Malým podnikům je umožněn speciální režim zdanění, a to platbu daně z příjmů na základě jejich obratu a nikoli na základě zisku.

4.1.21.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Obecným pravidlem, které v Rumunsku platí je, že náklady jsou považovány za daňově uznatelné pouze do rozsahu, v jakém přispěly ke získání zdanitelného příjmu. Dalším takovým pravidlem je, že náklady se musí vztahovat k tomu období, za něž jsou uplatňovány

v daňovém přiznání. Aby byl poplatník schopen prokázat oprávněnost příslušných nákladů, musí mít tyto řádně zdokumentovány.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy vyplácené zaměstnancům na základě pracovních smluv uzavřených dle rumunského práva, stejně jako s tím související příspěvky na sociální pojištění,
- úroky, licenční poplatky,
- servisní a manažerské poplatky, avšak za předpokladu, že k nim existuje odpovídající dokumentace o tom, že tyto služby skutečně byly poskytnuty,
- náklady na výzkum a vývoj, pokud netvoří nehmotný majetek.
- náklady na reprezentaci do výše 2% rozdílu mezi celkovými zdanitelnými příjmy a celkovými náklady vztahujícími se ke zdanitelnému příjmu.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- dividendy,
- pokuty, sankční úroky,
- sponzorské dary,
- daň z příjmů právnických osob,
- náklady vztahující se k chybějícímu majetku,
- náklady vztahující se ke škodám, které nebyly kryty pojistnou smlouvou,
- snížení hodnoty hmotného majetku v důsledku přecenění.

4.1.21.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Společnost může vykazovat dva typy ztráty:

- daňovou, která se určuje dle stejných pravidel jako zdanitelný zisk,
- účetní, kterou tvoří rozdíl mezi zaúčtovaným příjmem a zaúčtovanými náklady.

Daňové ztráty mohou být převáděny maximálně do 5 následujících období. Zpětný převod ztrát není možný.

4.1.21.8 Sazba daně

Současná sazba daně z příjmů právnických osob činí 16%.

Dřívější sazby daně činily 38% a 25% s tím, že organizační složky musely platit ještě tzv. dodatečnou daň z příjmů ve výši 6,2%. Tato úprava se již ale nepoužije.

4.1.21.9 Skupinové zdanění

V Rumunsku není možné skupinové zdanění.

4.1.21.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Rumunsku není na příjmy společností uvalována jiná daň.

4.1.21.11 Správa daní

V závislosti na velikosti společnosti je tato povinna podávat čtvrtletní a nebo měsíční daňová přiznání. Po ukončení zdaňovacího období je ještě nutno podat roční daňové přiznání. Společnost musí vést účetnictví v rumunském jazyce a rumunské měně.

Zálohová daň je splatná čtvrtletně, a to vždy 25. dnem měsíce následujícího po každém kalendářním čtvrtletím. Tato daň je započitatelná na celkovou daňovou povinnost, avšak pokud vznikne přeplatek, tento je vratitelný pouze v případě, kdy nemůže být použit na úhradu nedoplatku na jiné dani.

Za prodlení s platbou nastupuje úrok z prodlení, a to ve výši 0,1% za každý den prodlení. Další sankcí může být penále, jehož výše však není vysoká.

Daň lze vyměřit maximálně ve lhůtě 5 let od 1.1. roku následujícího, v němž vznikla daňová povinnost. V případě podvodu tato lhůta činí 10 let.

Systém závazných posouzení se v Rumunsku teprve zavádí.

4.1.21.12 Srážková daň

Dividendy, které vyplácejí rezidentní společnosti jiným rezidentním společností podléhají srážkové dani ve výši 10%. I v Rumunsku již platí Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností, díky níž dividendy vyplácené právnické osobě (rezidentovi EU a EHP) mohou být osvobozeny za předpokladu, že společnost,

kteřá je příjemcem dividendy drží nejméně 15% (od 1.1.2009 to bude pouze 10%) podíl ve společnosti, která dividendy vyplácí, a to po dobu nejméně dvou let.

kdežto dividendy vyplácené rezidentům fyzickým osobám podléhají sazbě srážkové daně 16%. Tuto daň je povinná srazit společnost, která dividendy vyplácí.

4.1.21.13 Systém kalkulace daně

Celkové příjmy – celkové náklady = účetní hospodářský výsledek

- odečteme daňově uznatelné náklady

+ přičteme daňově uznatelné náklady

= základ daně

- odečet daňové ztráty

= základ daně po odečtu daňové ztráty

x sazba daně 16%

= výsledná daňová povinnost

4.1.22 Řecko

4.1.22.1 Typ daňového systému

Řecko uplatňuje systém vynětí, což znamená, že zisky, které jsou zdaňovány na úrovni společností již nejsou po rozdělení zdaňovány na úrovni společníků.

4.1.22.2 Zákonný rámec

Mezi nejdůležitější zákony upravující zdaňování daní z příjmů patří:

- Zákon o dani z příjmů právnických osob,
- Zákon o dani z příjmů fyzických osob.

4.1.22.3 Daňové subjekty

Dani z příjmů právnických osob podléhá čistý zdanitelný příjem všech druhů entit, které uvádí řecké právo. Mezi tyto entity patří, neboli daňovými subjekty daně z příjmů právnických osob v Řecku jsou:

- rezidentní korporace (anonymos eteria),
- rezidentní společnosti s ručením omezeným (eteria periorismenis efthinis),
- státní a samosprávné organizaci zaměřené na dosahování zisku, a to bez ohledu na to, zda-li jsou či nejsou právními entitami,
- družstva a jejich svazy,
- nerezidentní entity podnikající na území Řecka bez ohledu na to, zda-li ve formě korporace a nebo v jiné právní formě,
- nerezidentní organizace jakéhokoli druhu, které mají za cíl dosahování ekonomických výhod,
- rezidentní nebo nerezidentní neziskové organizace veřejného nebo soukromého práva, včetně nadací.

Při určování rezidenství je rozhodujícím kritériem místo výkonného vedení společnosti.

4.1.22.4 Zdaňovací období

Daňová povinnost k dani z příjmů vzniká každý fiskální rok, a to z celkového čistého příjmu z veškerých zdrojů za finanční (účetní) rok. Fiskálním rokem je kalendářní rok, přičemž tento je obdobím, na nějž je sestavován státní rozpočet. Finanční rok je období určeným dle podnikatelských aktivit společnosti (a zpravidla jím nebývá kalendářní rok).

Pokud ale finanční rok společnosti končí v období od 1.8. předchozího kalendářního roku do 31.7. příslušného fiskálního roku, uplatní se speciální fiskální rok. Např. ve fiskálním roce 2008, dojde ke zdanění příjmu za finanční rok, který končí v období mezi 1.8.2007 a 31.7.2008.

V případě neziskových organizací dochází ke zdanění vždy za období předchozího kalendářního roku.

Finančním rokem je 12 měsíční období, běžně končící 30.6. a nebo 31.12. Pokud společnost zahajuje, končí nebo pozastavuje svou činnost, finanční rok může být i obdobím kratší než 12 měsíců. V případě, že společnost zahajuje svou činnost, může být finanční rok i obdobím delším než 12 měsíců, nesmí však překročit 24 měsíců. Pokud společnost zamýšlí změnit konec finančního roku, musí podat žádost, která podléhá schválení finančním úřadem. Tuto

žádost je nutno podat alespoň 1 měsíc před plánovaným koncem finančního roku. Při první změně konce finančního roku se nemusí tato žádost podávat, postačí oznámení finančnímu úřadu.

Organizační složky nerezidentních společností, v nichž mají zahraniční společnosti alespoň 50% podíl), mohou mít finanční rok určit v souladu s finančním rokem své mateřské společnosti.

4.1.22.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelným příjmem jsou čisté zisky společnosti dle účetnictví.

Společnosti si mohou zvolit, zda-li povedou účetnictví v souladu s IFRS a nebo národních účetních standardů. Pokud se rozhodnou pro IFRS, musí připravit tzv. odsouhlasení účetních zápisů tak, aby bylo možno stanovit zdanitelný příjem, zatímco pokud jsou účetní knihy založeny na principech daňového účetnictví, je daňový základ zjistitelný přímo z této evidence bez nutnosti dalších úprav.

Pro účely daně z příjmů se příjmy dělí do 5 kategorií, přičemž při výpočtu zdanitelného příjmu se nejprve zjistí čistý příjem za tu kterou kategorii a poté jsou všechny tyto čisté příjmy za jednotlivé kategorie sečteny. Ztráty z jedné kategorie příjmů tedy mohou být započteny proti zisku z jiné kategorie příjmů v rámci téhož zdaňovacího období. Kategorie příjmů jsou tedy následující:

- A-B: příjem z nemovitého majetku (pozemky, budovy),
- C: příjem z movitého majetku (investiční příjem),
- D: příjem z podnikání,
- E: příjem ze zemědělství,
- F: příjem z jiných zdrojů.

V Řecku jsou všechny příjmy předmětem zdanění až na následující výjimky:

- příjem z dividend od právnických osob založených v Řecku,
- rozpuštění rezerv, které nebyly v předchozích obdobích považovány za daňově odčitatelné,
- zisky z prodeje cenných papírů, a to do výše ztrát z jejich prodeje.

4.1.22.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Náklady související s podnikáním jsou daňově uznatelné za předpokladu, že jsou:

- správně zaúčtovány v období, ke kterému se vztahují a jsou dostatečně podloženy (např. dodavatelské faktury, potvrzení třetích stran apod.),
- relevantní a přispívají ke generování příjmu,
- určité a předvídatelné (nepředvídatelné výdaje nejsou daňově uznatelné).

Ministerstvo financí každý rok vydává pokyn, v němž v souladu s nejnovější judikaturou a správní praxí uvádí seznam daňově uznatelných nákladů (a od roku 2006 i daňově neuznatelných nákladů). Tento seznam je závazný pro finanční úředníky při daňové kontrole, avšak není vyčerpávající.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy a příslušné sociální pojištění za předpokladu, že toto sociální pojištění bylo odvedeno,
- úroky z půjček za předpokladu, že půjčka souvisí s předmětem podnikání společnosti,
- licenční poplatky (za splnění určitých podmínek),
- servisní a manažerské poplatky za předpokladu, že takovéto náklady na služby přispěly ke generování příjmu,
- náklady na výzkum a vývoj v roce, ve kterém vznikly. Pokud však tyto náklady souvisí s koupí hmotného majetku, mohou být kapitalizovány a odpisovány ve třech ročních splátkách. Pokud tyto náklady za finanční rok překročí průměrnou výši nákladů na výzkum a vývoj v předcházejících dvou letech, je umožněno odečíst ještě 50% nákladů na výzkum a vývoj,
- dary určitým entitám a za předpokladu, že nepřekročí čistý účetní zisk za finanční rok (před odečtením částky darů).

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- daň z příjmů právnických osob,
- daň, jejichž poplatníkem není společnost, ačkoli je plátcem této daně (např. daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti placená za zaměstnance),

- daňové pokuty a penále,
- úroky za pozdní platbu daně a sociálních příspěvků.

4.1.22.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Ztráty veškerých entit, pokud vznikly z jejich podnikatelské činnosti a ze zemědělství mohou být převáděny do následujících 5 let. Ztráty z jiných kategorií příjmů nejsou převoditelné do dalších let. Zpětný převod ztrát není možný. V případě fúze nejsou ztráty zanikající společnosti uplatnitelné jejím právním nástupcem.

Daňové ztráty ze zahraničí mohou být započteny pouze vůči ziskům ze zahraničí.

4.1.22.8 Sazba daně

Zisky společností jsou obecně předmětem daně z příjmů právnických osob se sazbou 25% (od roku 2007).

Pro veřejné obchodní společnosti a sdružení podle soukromého práva sazba daně činí 20%.

Rezidentní neziskové organizace a nadace byly ve finančním roce 2007 zdaňovány 4% sazbou daně. Od roku 2008 jsou osvobozeny.

4.1.22.9 Skupinové zdanění

V Řecku není možné skupinové zdanění.

4.1.22.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

V Řecku nejsou na příjmy společností uvalovány jiné daně.

4.1.22.11 Správa daní

Rezidentní společnosti, organizační složky nerezidentních společností a nerezidentní společnosti musí roční daňové přiznání podat do 4 měsíců a 10 dnů od konce jejich finančního roku. Daňové přiznání vychází z finančních výsledků dle příslušných účetních výkazů za finanční rok.

Daň může být vyměřena:

- na základě ročního daňového přiznání, které obsahuje zdanitelný zisk a ostatní vyžadované informace,
- na základě platebního výměru vydaného na základě výsledků finanční kontroly,
- na základě soudního rozhodnutí nebo soudního vyrovnání.

Daň lze vyměřit maximálně v 5 letech od konce roku, ve kterém bylo podáno daňové přiznání. V určitých případech však tato lhůta činí 10 let (např. podvodné jednání daňového subjektu podporované správcem daně). V případě nepodání daňového přiznání tato lhůta činí 15 let. Pokud je však daňové přiznání podáno v posledním roce, kdy lze daň vyměřit, je tato lhůta prodloužena o 3 roky (od roku, v němž daňové přiznání bylo podáno).

Daň je splatná v několika splátkách. První ve výši musí být zaplacená ve lhůtě pro podání daňového přiznání, a další čtyři poslední pracovní den každého měsíce následujícího po měsíci, v kterém bylo podáno daňové přiznání. Společnosti musí rovněž poukazovat zálohové platby ve výši 65% z příjmu uvedeného v daňovém přiznání. Pro nové společnosti tato zálohová daň činí pouze 50% během prvních 3 let od zahájení činnosti.

Za pozdní platbu daně se uvaluje pokuta ve výši 1,5% za každý den prodlení, maximálně však 300%. Po dohodě s finančním úřadem tato pokuta může činit pouze 1%. Za pozdní podání daňového přiznání se uvaluje daňová přírážka ve výši 1% daňové povinnosti za každý den zpoždění, maximálně však 100%. Za podání chybného daňového přiznání tato daňová přírážka činí 2%, maximálně však 200%. Pokud daňové přiznání podáno není, tato přírážka činí 2,5%, maximálně však 200%.

V Řecku neexistuje systém závazných posouzení. Daňové subjekty ale mohou klást písemné dotazy na Ministerstvo financí, které na tyto dotazy písemně odpovídá. Ačkoli tyto odpovědi ministerstva nejsou pro nikoho právně závazné (ani pro správce daně), jsou tyto v praxi respektovány.

4.1.22.12 Srážková daň

Na výplatu dividend vyplácených rezidentům (ať fyzickým či právnickým osobám) se neuplatňuje žádná srážková daň. Na úrovni příjemce fyzické osoby tyto dividendy nejsou předmětem daně z příjmů. Na úrovni příjemce právnické osoby tyto dividendy jsou od daně osvobozeny.

Pokud jsou však dividendy vypláceny zahraniční společnostmi, uplatní se 20% srážková daň. Tato daň je započitatelná vůči finanční daňové povinnosti poplatníka, avšak pouze do výše odpovídající řecké daně. Tento postup může být v rozporu se základními svobody EU a nyní Řecko je obviněno z diskriminace výplat dividend společnostmi z EU řeckým rezidentům (fyzickým osobám) u Evropského soudního dvora.

V případě výplaty dividend společnostmi, které jsou rezidenty v jiném členském státě EU, a to řecké mateřské společnosti, se žádná srážková daň neuplatní, a to v souladu se Směrnicí o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností (kapitola 3.3.2.2 této práce). Podmínky této výjimky jsou následující: 15% (od 1.1.2009 10%) účast řecké mateřské společnosti po dobu alespoň dvou let.

4.1.22.13 Systém kalkulace daně

Čistý zisk dle výkazu zisků a ztrát
+ přičteme daňově neuznatelné náklady
- odečteme příjmy od daně osvobozené

= zdanitelný příjem

x sazba daně 25%

= daňová povinnost

4.1.23 Slovensko

4.1.23.1 Typ daňového systému

Od 1.1.2004 má Slovensko systém jediného zdanění - tedy systém vynětí, neboť zisky společností jsou plně zdaněny na úrovni společnosti, avšak rozdělené zisky již nejsou zdaňovány na úrovni společníků (a to jak fyzických, tak právnických osob).

4.1.23.2 Zákonný rámec

Zdaňování společností je upraveno v Zákoně o dani z příjmů, který obsahuje úpravu zdanění jak pro fyzické, tak pro právnické osoby. Procesním předpisem je Zákon o správě daní a poplatků.

4.1.23.3 Daňové subjekty

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou:

- akciové společnosti,
- společnosti s ručením omezeným,
- komanditní společnost,
- družstvo,
- a veškeré další právní entity, které nejsou zdaňováni jakožto fyzické osoby.

Veřejné obchodní společnosti nejsou poplatníky daně z příjmů právnických osob, neboť jsou zdaňovány na úrovni jejích společníků. Podobná pravidla se uplatní pro komplementáře komanditních společností; zisk alokovatelný komanditistům se zdaní na úrovni společnosti.

Rezidenti na Slovensku zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto nerezidenti pouze příjem ze zdrojů na Slovensku.

4.1.23.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a nebo hospodářský rok.

Hospodářský rok se shoduje s účetním obdobím, kterým je obvykle kalendářní rok. Daňový subjekt si však může zvolit o hospodářský rok odlišný od kalendářního roku, tuto změnu je nutno oznámit finančnímu úřadu. Při této volbě však daňový subjekt musí vzít v úvahu skutečnost, že hospodářský rok může být pouze období 12 po sobě jdoucích měsíců, které musí začínat prvním dnem příslušného měsíce.

4.1.23.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelným příjmem je veškerý příjem, který je předmětem zdanění a není od daně osvobozen. Základ daně je stanovován na základě účetního hospodářského výsledku, jenž je dále upravován pro daňové účely.

Slovenský zákon o daních z příjmů, stejně jako český, rozlišuje mezi příjmy, které nejsou předmětem daně a příjmy od daně osvobozenými.

Mezi příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob patří:

- dary a dědictví,
- podíly na zisku po zdanění dosažený obchodními společnostmi od roku 2004 dále, jako jsou dividendy od akciové společnosti nebo společnosti s ručením omezeným (toto nezahrnuje platby společníkům ve veřejné obchodní společnosti, ani komplementáři v komanditní společnosti),
- vypořádací podíl a podíl na likvidačním zůstatku obchodních společností (s výjimkou plateb společníkům ve veřejné obchodní společnosti a komplementářům v komanditní společnosti),
- příjem z nabytí nových obchodních podílů (akcií).

Mezi příjmy, které jsou osvobozeny od slovenské daně z příjmů právnických osob patří:

- příjem z prodeje majetku zahrnutého do konkursní podstaty,
- úrok z daňových přeplatků, které byly zaviněny správcem daně,
- výnosy ze Slovenských státních dluhopisů vydaných a registrovaných v zahraničí.

4.1.23.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelnými jsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- zůstatková hodnota prodaného nebo zlikvidovaného hmotného a nehmotného majetku,
- rezervy vytvořené v souladu se zákonem,
- nabývací cena podílu na společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, veřejné obchodní společnost anebo na družstvu, a to jen do výše příjmů z prodeje,
- náklady na reprezentaci (do určitých limitů),
- škody způsobené živelními pohromami
- mzdy a pojistné za zaměstnance,
- úroky, licenční poplatky.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- dividendy,
- penále a pokuty,
- odměny členům statutárních orgánů za jejich činnost konanou mimo pracovní poměr,
- daň z příjmů právnických osob.

4.1.23.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny maximálně do 5 následujících období. V případě fúze, před jejímž uskutečněním společnost, jenž v rámci fúze zaniká bez likvidace, již uplatňovala své ztráty převedené z předchozích let, tyto ztráty mohou být převedeny na nástupnickou společnost. Jinak je toto právo ztraceno.

Není možný zpětný převod ztrát. Není dovoleno započíst zahraniční daňové ztráty vůči ztrátám ze zdrojů na Slovensku.

4.1.23.8 Sazba daně

Od 1.1.2004 sazba daně z příjmů právnických osob činí 19% (předtím 25%).

4.1.23.9 Skupinové zdanění

Na Slovensku není možné skupinové zdanění.

4.1.23.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Příjmy společností na Slovensku nepodléhají jiné dani.

4.1.23.11 Správa daní

Daňové přiznání se podává do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období. Tato lhůta může být na základě žádosti prodloužena o 3 měsíce za předpokladu, že žádost o prodloužení lhůty byla podána finančnímu úřadu alespoň 15 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. Stále provozovně nerezidentní společnosti na Slovensku, která má příjmy ze zahraničí, může být lhůta pro podání daňového přiznání prodloužena o 6 měsíců opět za předpokladu, že žádost o prodloužení lhůty byla podána finančnímu úřadu alespoň 15 dní před uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání. Povinnou přílohou daňového přiznání je účetní závěrka.

Daňové přiznání lze se souhlasem správce daně podat elektronicky. Na Slovensku se uplatňuje systém fikce vyměření, tj. daňový subjekt je povinen si daň sám spočítat a uvést do daňového přiznání a takto stanovená daň bude rovněž automaticky vyměřena ke dni uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání (pokud není stanoveno jinak).

Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Zálohová daň je splatná ve 12 měsíčních splátkách, pokud poslední známá daňová povinnost společnosti převyší 500 000 SKK. Tyto zálohové platby jsou splatné posledním dnem každého kalendářního měsíce. Pokud poslední známá daňová povinnost převyší 50 000 SKK, avšak nepřevyší 500 000 SKK, zálohové platby činí 25% poslední známé daňové povinnosti a jsou splatné ve 4 splátkách vždy posledním dnem kalendářního měsíce, jímž končí čtvrtletí. Pokud poslední známá daňová povinnost poplatníků nepřevyší 50 000 SKK a nebo se jedná o poplatníka v likvidaci či konkurzním řízení, nejsou tito povinni platit žádné zálohy. Nově založené společnosti nemají povinnost platit daň zálohově.

Za pozdní platbu daně se uplatní penále (3 násobek základní úrokové sazby Slovenské národní banky) a úrok z prodlení (ve výši 4 násobku základní úrokové sazby Slovenské národní banky za každý den prodlení). Pokud poplatník podá dodatečné daňové přiznání, výše penále je snížena o 50%. Za pozdní podání přiznání následuje pokuta ve výši až do 500 000 SKK. Pokud není daňové přiznání podáno ve lhůtě stanovené na základě výzvy správce daně, lze uložit pokutu až 1 500 000 SKK. Za porušení povinností nepeněžitě povahy lze uložit pokutu až do výše 1 000 000 SKK.

Daň lze vyměřit ve lhůtě maximálně 5 let počítaných od 1.1. kalendářního roku následujícího po roce, ve kterém byla daň splatná a nebo ve kterém bylo podáno daňové přiznání. Tato lhůta se prodlužuje o dalších 5 let v případě, kdy je učiněn úkon správce daně směřující k vyměření daně. Maximálně však tato lhůta činí 10 let od roku, ve kterém byla daň splatná a nebo ve kterém bylo podáno daňové přiznání.

Ačkoli na Slovensku neexistuje systém obecných závazných posouzení, finanční úřady mohou vydávat individuální závazná posouzení, jakožto reakci na žádost poplatníka ohledně:

- určení zdanitelného příjmu stálé provozovny nerezidenta umístěné na Slovensku,
- oblasti převodních cen,

- zálohových plateb.

4.1.23.12 Srážková daň

Na dividendy vyplácené a to rezidentní společnost ze zisku společnosti, jenž dividendy vyplácí, se srážková daň nepoužije. Před 1.1.2004 byly dividendy na úrovni příjemce součástí základu daně z příjmů právnických osob.

U výplaty dividend v souladu se Směrnicí o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností (bližší viz kapitola 3.3.2.2) podmínka účasti činí 25%, a to po dobu alespoň 2 let.

4.1.23.13 Systém kalkulace daně

Čistý příjem před zdaněním (dle účetnictví – rozvaha, výkaz zisků a ztrát)

+ přičteme položky zvyšující čistý příjem (daňově neuznatelné náklady)

- odečteme položky snižující čistý příjem (zejména osvobozený příjem, příjem který není předmětem daně)

= zdanitelný zisk

- odečet případné daňové ztráty převedené z minulých let

= základ daně

x sazba daně 19%

= daňová povinnost

4.1.24 Slovinsko

4.1.24.1 Typ daňového systému

Slovinsko uplatňuje klasický systém zdanění, což znamená, že zisky jsou nejprve zdaněny na úrovni společnosti a po rozdělení jsou opětovně zdaněny, ale na úrovni příjemců dividend. Tomuto dvojímu ekonomickému zdanění je zabráňováno prostřednictvím plné participation exemption (výjimky ze zdanění, více níže v kapitole 4.1.24.12 – Srážková daň).

Slovinsko se stalo členem EU ve stejný den jako Česká republika, tj. 1.5.2004, tudíž došlo (nejen) k daňové harmonizaci. Od 1.1.2007 je oficiální měnou ve Slovinsku Euro.

4.1.24.2 Zákonný rámec

Problematika zdaňování společností je upravena zejména v těchto zákonech:

- Zákon o zdaňování společností,
- Zákon o daňových postupech.

4.1.24.3 Daňové subjekty

Daňovými subjekty daně z příjmů právnických osob jsou právní entity založené podle slovinského nebo zahraničního práva, a to konkrétně:

- akciové společnosti,
- společnosti s ručením omezeným,
- komanditní společnosti,
- veřejné obchodní společnosti,
- družstva,
- obchodní sdružení,
- státní podniky,
- sdružení,
- nerezidentní entity (zejména osobní společnosti), které nejsou zdaňovány způsobem, jakým jsou zdaňovány fyzické osoby.

Rezidenti ve Slovinsku zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto nerezidenti pouze příjem ze zdrojů ve Slovinsku. Za rezidenty jsou považovány ty společnosti, které mají ve Slovinsku sídlo nebo místo výkonného vedení.

4.1.24.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Společnosti si však mohou zvolit zdaňovacím obdobím své účetní období, které se neshoduje s kalendářním rokem, maximálně však činí 12 měsíců po sobě jdoucích.

4.1.24.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelným příjmem je veškerý příjem společností snížený o náklady, které se přímo vztahují k podnikatelské činnosti daňového subjektu a nebo jsou výsledkem podnikatelské

činnosti daňového subjektu. Při výpočtu základu daně se tedy vychází z účetního výsledku hospodaření, který je dále upravován pro daňové účely.

Veškeré zisky společností tedy podléhají zdanění, s výjimkou osvobozených příjmů (např. dividendy – za splnění určitých podmínek, viz níže kapitola 4.1.24.12).

4.1.24.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelnými náklady jsou veškeré opodstatněné náklady, které souvisí s podnikatelskou činností poplatníka a nebo jsou jejím výsledkem.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- úroky z půjček od spřízněných osob pouze pokud jsou ve výši stanovené Ministerstvem financí, tyto úrokové sazby ministerstvo zveřejňuje měsíčně,
- náklady na reprezentaci pouze do výše 50%,
- odpisy hmotného i nehmotného majetku,
- rezervy a opravné položky pouze do výše 50%.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- dividendy a jiná rozdělování zisku,
- úroky z půjček od osoby, která je rezidentem v daňových rájích, kde nominální sazba daně je nižší než 12,5%, seznam těchto zemí vydává Ministerstvo financí – např. Bahamy, Barbados, Dominikánská republika, Mauritius, Seychely apod.,
- dary.

4.1.24.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty vzniklé po roce 2000 mohou být převáděny do dalších období neomezeně. Zpětný převod ztrát není povolen.

Pokud však dojde k více než 50% změně přímého či nepřímého vlivu na podíl společnosti a na hlasovací práva, může být možnost uplatnitelnosti daňových ztrát z minulých období ztracena, pokud společnost před změnou vlastnictví nevyvíjela žádnou aktivitu po 2 roky a nebo změnila svůj předmět podnikání ve dvou letech před a nebo po změně vlastnictví, ledaže změna předmětu podnikání je nutná pro pokračování činnosti společnosti po

restrukturalizaci. V případě fúze či rozdělení mohou být ztráty uplatňovány nástupnickou společností.

4.1.24.8 Sazba daně

Sazba daně z příjmů právnických osob v roce 2008 činí 22%. Sazba bude dále snižována, a to na 21% v roce 2009 a na 20% pro rok 2010 a následující roky. Za určitých podmínek se uplatní 0% sazba daně, a to pro investiční fondy, penzijní fondy a rizikové investiční společnosti.

4.1.24.9 Skupinové zdanění

Skupinové zdanění ve Slovinsku není po 1.1.2007 možné. Daňové skupiny, které byly vytvořeny před 1.1.2007, mohou existovat po dobu své původní platnosti (maximálně 3 roky).

4.1.24.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Ve Slovinsku příjmy společností nepodléhají jiné dani.

4.1.24.11 Správa daní

Daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob se podává do 3 měsíců od konce zdaňovacího období. Povinnou přílohou daňového přiznání jsou účetní výkazy.

Daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Ve Slovinsku se uplatňuje systém samovyměření, tj. daňový subjekt je povinen si daň sám spočítat, uvést do daňového přiznání a takto spočtená daň je rovněž vyměřena (pokud se nestane jinak – např. na základě úkonu správce daně). Zálohová daň je splatná měsíčně, a to podle poslední známé daňové povinnosti. Pokud výše poslední známé daňové povinnosti nepřekročí 400 EUR, zálohy na daň jsou placeny čtvrtletně.

Od 1.1.2007 je ve Slovinsku možné žádat o závazná posouzení, a to ohledně daňových otázek s výjimkou převodních cen. Žádost o závazné posouzení se musí vztahovat k zamýšleným obchodním transakcím, které však ještě nebyly uskutečněny. Rozhodnutí o závazném posouzení je závazné pro správce daně.

4.1.24.12 Srážková daň

Výplaty dividend od slovinské společnosti jiné slovinské společnosti nepodléhají srážkové dani (za předpokladu, že příjemce dividendy sdělí své daňové identifikační číslo společnosti, jenž dividendy vyplácí).

Ve všech ostatních případech plateb rezidentním i nerezidentním společností se uplatní 15% srážková daň.

Jelikož Slovinsko prostřednictvím zákona o zdaňování společností implementovalo Směrnici o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností, tudíž za předpokladu, že mateřská společnost má alespoň 15% (od 1.1.2009 pouze 10%) podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech společnosti, jenž dividendy vyplácí a tento podíl drží alespoň po dobu 2 let, jsou tyto dividendy osvobozeny. Pokud toto dvouleté období ještě neuplynulo a společnost chce využít osvobození dividend, tato participation exemption může být udělena, a to za předpokladu, že příjemce dividendy složí bankovní záruku (která mu je po uplynutí příslušné lhůty vrácena).

4.1.24.13 Systém kalkulace daně

Účetní hospodářský výsledek (= příjmy – náklady)

+ přičteme daňově neuznatelné náklady

- odečteme daňově uznatelné náklady, které nejsou zohledněny v účetním hospodářském výsledku a dále odečteme osvobozený příjem

= zdanitelný zisk

- odečet případné daňové ztráty převedené z minulých let

= základ daně

x sazba daně 22%

= daňová povinnost

4.1.25 Španělsko

Španělské území zahrnuje španělskou pevninu na Pyrenejském poloostrově, Baleárské ostrovy, Kanárské ostrovy, a rovněž španělské enklávy, kterými jsou Ceuta a Melilla v severní Africe.

4.1.25.1 Typ daňového systému

S účinností od 1.1.2007 Španělsko uplatňuje klasický systém zdanění, což znamená, že zisk společností je nejprve zdaněn na úrovni společnosti a následně jsou vyplacené dividendy zdaněny na úrovni příjemců dividendy. Tento systém je však modifikovaný určitými výjimkami ze zdanění na úrovni příjemců, které budou podrobněji rozvedeny níže.

4.1.25.2 Zákonný rámec

Problematika zdaňování společností je upravena v následujících předpisech:

- Zákon o daních z příjmů právnických osob (Ley del Impuesto sobre Sociedades), jehož text je obsažen v Královském legislativním dekretu č. 4/2004 z 5.3.2004,
- vyhlášky k výše uvedenému zákonu (Reglamento del Impuesto Sobre Sociedades), jenž jsou obsaženy v Královském dekretu č. 177/2004 z 30.7.2004,
- Obecný daňový zákon (Ley General Tributaria), - č. 58/2003 ze 17.12.2003, jenž je procesním předpisem.

4.1.25.3 Daňové subjekty

Daňovými subjekty daně z příjmů právnických osob jsou následující právní entity:

- korporace (SA), společnost s ručením omezeným (SRL), holdingové společnosti, zájmová ekonomická sdružení, nadace, asociace, družstva, veřejné obchodní společnosti,
- jiná uskupení – zejména fondy a různá společenství, např. investiční fondy, dočasná uskupení společností, rizikové investiční společnosti, penzijní fondy, hypoteční fondy, investiční záruční fondy.

Španělsko rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty. Za španělského daňového rezidenta je považována společnost za splnění následujících podmínek:

- společnost byla založena podle španělského práva,
- má ve Španělsku registrovanou pobočku,

- vedení firmy a management jsou umístěny ve Španělsku.

Rezidenti ve Španělsku zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto nerezidenti pouze příjem ze zdrojů ve Španělsku.

4.1.25.4 Zdaňovací období

Zdaňovací období se běžně kryje s kalendářním rokem.

Zdaňovací období se musí shodovat s účetním obdobím, které se nemusí shodovat s kalendářním rokem, přičemž ale nesmí překročit 12 kalendářních měsíců. V případě přeměn společnosti nebo když společnost mění své rezidenství, zdaňovací období může být kratší než 12 měsíců.

4.1.25.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelný příjem vychází z účetního zisku a je dále upravován pro daňové účely.

Příjem je zaúčtován dle kriteria časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů. Avšak samozřejmě existují výjimky z tohoto pravidla, např. dividendy či úroky, které jsou zdaňovány v roce, kdy došlo k jejich výplatě (a v němž byly předmětem srážkové daně) a nikoli v roce, kdy byly pouze zaúčtovány (bez ohledu na skutečný tok peněžních prostředků). Pokud by si daňový subjekt přál změnit tato kriteria, musí podat žádost finančnímu úřadu, která bude obsahovat přesný popis příjmů a nákladů, na které by se toto kritérium aplikovalo, dále samotné vybrané kritérium (dle něhož bude posuzovat vznik nákladů), dále musí poplatník prokázat, že zvolené kritérium je tou nejlepší metodou jak do zdanění promítnout skutečnou situaci v jeho podnikání, a v neposlední řadě tato žádost musí rovněž obsahovat popis toho, jaké daňové účinky by tato změna kriteria vyvolala. Žádost musí být finančnímu úřadu podána alespoň 6 měsíců před začátkem zdaňovacího období, na které by se nové kritérium již vztahovalo.

Odbory, politické strany, nadace a ostatní neziskové organizace jsou částečně osvobozeny od daně z příjmů právnických osob. Výjimka obecně zahrnuje příjem vztahující se k účelu, pro který tyto entity byly založeny.

Španělské zákony neuvádějí seznam specifických položek, které by byly od daně osvobozeny. Jedná se však např. o dividendy v souvislosti s participation exemption – blíže viz kapitola níže 4.1.25.12 – Srážková daň).

4.1.25.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Zdanitelný příjem je určován na základě výsledků podnikání tak, jak jsou tyto uvedeny v účetních výkazech. Pro daňové účely se dále dělá velké množství úprav.

Daňově uznatelnými jsou náklady, pokud:

- tyto tvoří součást majetku poplatníka,
- jsou řádně podloženy (např. faktura),
- jsou správně zaúčtovány.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- mzdy zaměstnanců,
- úroky, pokud splňují pravidla nízké kapitalizace,
- licenční poplatky, pokud je jejich výše sjednána v souladu s pravidly tržního odstupu,
- servisní a manažerské poplatky, pokud je jejich výše sjednána v souladu s pravidly tržního odstupu,
- náklady na výzkum a vývoj

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- daň z příjmů právnických osob,
- úroky a pokuty,
- dary, s výjimkou darů registrovaným nadacím a asociacím, které konají obecné blaho,
- náklady na služby, které jsou poskytovány osobami z daňových rájů, ledaže daňový poplatník prokáže, že příslušné náklady byly vynaloženy v souladu s transakcí, která měla pádný ekonomický důvod.

4.1.25.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty mohou být převáděny do maximálně dalších 15 let. Pro nově založené společnosti 15 leté období k uplatnění ztrát počíná běžet až prvním rokem, v němž dosáhnou

zisku. V případě, kdy dojde ke změně vlastnictví společnosti může být uplatnitelnost ztrát v dalších letech omezena, a to o částku rozdílu mezi tržní a nominální cenou obchodního podílu. K tomuto omezení dojde za předpokladu, že:

- vlastnictví většinového obchodního podílu se změnilo až poté, kdy byla generována ztráta,
- kupující na konci zdaňovacího období, ve kterém ztráta vznikla, vlastnil menší než 25% obchodní podíl,
- společnost po dobu 6 měsíců před změnou vlastnictví nevykonávala podnikatelskou činnost.

Zpětný převod ztrát není povolen. Ztráty zahraniční stálé provozovny je možné započíst vůči zdanitelným ziskům rezidentní mateřské společnosti, avšak pouze ve stejném zdaňovacím období.

4.1.25.8 Sazba daně

Ačkoli obecná sazba daně je ve většině případů 30% (v roce 2007 to bylo 32,5%, v roce 2006 a letech předcházejících 35%) existují výjimky. Např. pojišťovny, občanská sdružení, družstva nebo neziskové organizace, které nesplňují zákonné předpoklady sníženou daňovou sazbu ve výši 20%. Neziskové organizace, které splní podmínky zákona, podléhají daňové sazbě ve výši 10%. Investiční fondy jsou zdaňovány 1% sazbou daně a penzijní fondy dokonce 0% sazbou daně.

Malé a střední podniky, jejichž obrat za předcházející zdaňovací období nepřekročil 8 milionů EUR, jsou zdaňováni sazbou 25%, a to z prvních 120 202,41 EUR. Částka, která tuto výši překročí, podléhá zdanění sazbou 30%.

4.1.25.9 Skupinové zdanění

Ve Španělsku je možné skupinové zdanění.

Skupina pro daňové účely je tvořena mateřskou společností a jednou nebo více dceřinnými společnostmi. Mateřská společnost musí být španělským rezidentem, která vlastní, a to přímo a nebo nepřímo, více než 75% podíl v dceřinné společnosti (dceřinných společnostech) alespoň 1 rok před požadavkem na daňovou konsolidaci a po zbylou část zdaňovacího období.

Mateřskou společností může být i stálá provozovna nerezidentní společnosti, pokud:

- není společností, která by byla dceřinnou společností španělské rezidentní společnosti,
- je společností, která je rezidentem v zemi, s níž má Španělsko uzavřenu smlouvu o výměně informací,
- je zapsaná v obchodním rejstříku,
- její majetek je zaúčtován v účetnictví stálé provozovny,
- stálá provozovna má dostatečné lidské a kapitálové zdroje k řízení svých účastí jakožto mateřská společnost.

Dceřinné společnosti musí být rezidentními společnostmi, které jsou daňovými subjekty daně z příjmů právnických osob a jsou zdaňovány stejnou daňovou sazbou jako mateřská společnost.

Důsledkem ustanovení daňové skupiny je daňová konsolidace, neboli předmětem daně z příjmů je pouze čistý konsolidovaný příjem. Ztráty společností, které vznikly před obdobím konsolidace mohou být započteny pouze vůči ziskům té samé společnosti. Ztráty vzniklé během konsolidace mohou být převáděny za stejných podmínek jako klasické ztráty (viz kapitola 4.1.25.7. – Uplatnitelnost daňových ztrát). V případě výplaty dividend v rámci skupiny se neuplatní srážková daň.

Povolení k daňové konsolidaci je vydáváno na dobu neurčitou. Pro účely správy daní je na daňovou skupinu pohlíženo jako na daňový subjekt, ačkoli povinnost podat daňová přiznání, platit daně apod. má mateřská společnost.

4.1.25.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Ve Španělsku existují tři úrovně zdanění, a to:

1. centrální zdanění na území celého Španělského království,
2. zdanění 17 autonomních oblastí (Andalusia, Aragon, Asturias, Baleárské ostrovy, Baskicko, Kanárské ostrovy, Cantabria, Castilla a Leon, Castilla –La Mancha, Catalonia, Extremadura, Galicia, Madrid, Murcia, Navarre, Rioja a Valencia), tyto daně jsou však poměrně nevýznamné.

3. lokální zdanění municipalit, v jehož rámci existuje 5 dalších daní, z čehož 3 z nich jsou povinné pro všechny municipality (daň z nemovitostí, silniční daň a lokální obchodní daň) a 2 jsou dobrovolné (daň z městských pozemků a daň z budov, instalací a práce).

Lokální obchodní daň známá jako daň z ekonomických aktivit je uvalována na registrované právnické osoby, které ve Španělsku vykonávají podnikatelskou činnost nebo profesionální nebo umělecké aktivity. Tato daň je daňově uznatelným nákladem pro účely daně z příjmů právnických osob. Výše této daně je závislá na kvótě municipalit a korekčním koeficientu.

4.1.25.11 Správa daní

Daňová přiznání se podávají do 25 dnů od schválení účetní závěrky valnou hromadou. Tato valná hromada musí být svolána do 6 měsíců od data účetní závěrky. Daňová přiznání se podávají příslušnému provinčnímu finančnímu úřadu.

S výjimkou společností, které zahájily svou činnost a během prvních dvou let nemusí poukazovat zálohové platby, ostatní daňové subjekty zálohy na daň platit musí. Zálohy jsou splatné k 20.4., 20.10. a 20.12. příslušného zdaňovacího období. Jsou dva způsoby výpočtu záloh:

- dle daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období (každá splátka ve výši 18%),
- dle daňové povinnosti za měsíce současného zdaňovacího období, které již uběhly (první dvě splátky dle sazby daně $\times 5/7$, což obvykle je 21%, třetí splátka 25%).

Za pozdní platbu daně nastupuje daňová přírážka (kalkulovaná dle počtu měsíců prodlení a její výše se pohybuje od 5% do 20%) a úrok z prodlení ve výši určené každý rok dle Rozpočtového zákona, pro rok 2008 to je 7%. Za porušení jiných povinností je možné uložit penále, jehož výše závisí na závažnosti provinění daňového subjektu.

Daň lze vyměřit maximálně ve lhůtě 4 let od data splatnosti daně. Pokud je však daňové přiznání podáno pozdě, tato lhůta počíná běžet od data podání daňového přiznání.

Ve Španělsku existuje systém závazných posouzení. Rozhodnutí o závazných posouzeních jsou závazná pro správce daně a jsou aplikovatelná i na podobné situace jiných poplatníků, než pouze na situaci poplatníka, který o vydání závazného posouzení žádal.

4.1.25.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené rezidentům (ať fyzickým či právnickým osobám) jsou předmětem srážkové daně ve výši 18%. Pokud je dividenda vyplácena v naturáliích, poté sazba daně činí 20%.

Na úrovni příjemce – společnosti – lze 50% daně z příjmů právnických osob přiřaditelných k hrubé výši dividend započíst vůči finální daňové povinnosti příjemce dividendy. Zápočet je možný ve výši 100% daně zaplacené z přijatých dividend, pokud přijímající společnost drží přímo a nebo nepřímo alespoň 5% kapitálu po nepřetržité období alespoň 1 rok. Srážková daň může být poté započtena vůči daňové povinnosti příjemce dividendy.

Participation exemption (výjimka z účasti): Dividendy a kapitálové zisky ze zahraničních podílů jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny za splnění následujících předpokladů:

- Požadavek na držbu podílu: španělská společnost musí mít přímá a nebo nepřímý vliv ve výši 15% (od 1.1.2009 10%) vlastního jmění zahraniční pobočky, a to po dobu nejméně 12 měsíců. Pro splnění 12 měsíčního testu se bere v úvahu předchozí vlastnictví podílu spřízněnou osobou. V případě dividend je 12 měsíční období splněno poté, co došlo k výplatě dividend.
- Podmínka zdanění: zahraniční pobočka musí být subjektem takové zahraniční daně, která je analogická španělské dani z příjmů právnických osob. Pro období začínající 1.1.2004 je tento požadavek splněn, pokud zahraniční pobočka je rezidentem v zemi, která se Španělskem uzavřela smlouvu o daních z příjmů. Taková smlouva zahrnuje doložku o výměně informací. V takovém případě je zahraniční pobočka oprávněna užívat benefity plynoucí z této smlouvy.
- Aktivní příjmový test: Dividendy, které jsou vypláceny zahraniční pobočkou, musí plynout z aktivních obchodních aktivit zahraniční pobočky mimo Španělsko.
- V případě kapitálových zisků musí být splněny všechny výše uvedené požadavky, a to v každém období držby podílu, s výjimkou nepřetržitého období 12 měsíců, které musí být splněno k datu převodu zahraničních podílů.

Odbory, politické strany, nadace a ostatní neziskové organizace jsou částečně osvobozeny od daně z příjmů právnických osob. Výjimka obecně zahrnuje příjem vztahující se k účelu, pro který byly tyto entity založeny.

4.1.25.13 Systém kalkulace daně

Čistý příjem před zdaněním

+ přičteme daňově neuznatelné náklady

- odečteme daňové ztráty z předcházejících let

= základ daně

x sazba daně (zpravidla 30%)

= daňová povinnost

Pokud čistý příjem před zdaněním obsahuje i příjem z dividend, poté je možné na daňovou povinnost započíst 50% srážkové daně z dividendy (podrobnosti viz kapitola 4.1.25.12 – Srážková daň).

4.1.26 Švédsko

4.1.26.1 Typ daňového systému

Společnosti ve Švédsku jsou poplatníky národní daně z příjmů (statlig inkomstskatt). Švédsko uplatňuje klasický typ zdanění, neboť zisky jsou nejprve zdaněny na úrovni společnosti a poté po rozdělení na úrovni společníků. Toto dvojí ekonomické zdanění je však zmírněno či eliminováno tzv. participation exemption.

4.1.26.2 Zákonný rámec

Nejdůležitějším právním předpisem pro oblast zdaňování korporací je Zákon o dani z příjmu (Inkomstskattelagen), který obsahuje pravidla pro výpočet základu daně a daňové povinnosti jak národní daně z příjmů, tak pro daň z příjmů na úrovni municipalit.

4.1.26.3 Daňové subjekty

Pro daňové účely je rozlišováno mezi rezidenty a nerezidenty. Rezidenti ve Švédsku zdaňují svůj celosvětový příjem, kdežto nerezidenti pouze příjem ze zdrojů ve Švédsku.

Společnost, která je zaregistrována ve švédském obchodním rejstříku je považována za švédskou společnost, a tudíž za švédského rezidenta. Ovšem i v případě, kdy společnost není zaregistrována ve švédském obchodním rejstříku, může být považována za švédského rezidenta, a to pokud má ve Švédsku místo jejího vedení a nebo pokud by v důsledku jiných v zákoně uvedených okolností měla být považována za švédského rezidenta.

Co se týče nerezidentů, tak některá zákonná ustanovení rozlišují mezi:

- zahraniční společností (utländskt bolag), což je zahraniční právní entita, která podléhá v zemi své rezidence podobnému zdanění, jakému podléhají švédské rezidentní společnosti,
- zahraniční právní entitou. Zahraniční právní entita je považována za zahraniční společnost, pokud podléhá dani v zemi svého rezidenství a jedná se o zemi, se kterou Švédsko uzavřelo smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Mezi rezidentní entity, které jsou daňovými subjekty pro účely daně z příjmu právnických osob patří:

- veřejné a soukromé společnosti registrované ve Švédsku včetně Evropské společnosti se sídlem ve Švédsku,
- ekonomická sdružení registrovaná ve Švédsku, včetně Evropské družstevní společnosti,
- nadace registrované ve Švédsku a nebo založené podle švédského práva,
- další sdružení a skupiny uvedené v zákoně.

4.1.26.4 Zdaňovací období

Ve Švédsku se rozlišuje mezi obdobími, v němž vznikl příjem – tedy zdaňovacím obdobími a vyměřovacím obdobími, kterým je období následující po zdaňovacím období.

4.1.26.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Veškerý příjem společnosti tvoří jedinou kategorii příjmu, a to příjem z podnikání.

Ve Švédsku jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny tyto položky:

- vrácené daně a úrok z vrácené daně,
- dividendy vyplacené švédskou společností jiné švédské společnosti,

- dividendy vyplacené zahraniční společností švédské společnosti (za určitých podmínek),
- příspěvky společníků do vlastního kapitálu.

4.1.26.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Veškeré náklady vynaložené za účelem získání nebo zabezpečení příjmu, který je předmětem daně, jsou daňově uznatelné.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- nájem placený za pronájem majetku používaného k podnikání,
- náklady na pořízení materiálu pro výrobu,
- mzdy, důchody a jiná obdobná plnění,
- náklady na opravy a udržování budov, strojů a vybavení,
- odpisy hmotného a nehmotného majetku,
- úroky,
- některé daně (např. daň z nemovitostí, daň z mezd, platby na sociální zabezpečení).

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- rozdělování zisku, včetně rozdělování skrytého zisku,
- daně (s výjimkou daní uvedených v předchozím odstavci),
- úplatky a jiné nezákonné platby,
- náklady na reprezentaci, které překročí určitý limit,
- dary (pokud neslouží k získání nebo zabezpečení příjmu).

4.1.26.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty jsou převoditelné do dalších let, a to neomezeně. Daňové ztráty však musí být přednostně uplatňovány vůči zisku generovaném v následujícím období. Pokud toto není možné, potom se tento rozdíl převádí do dalších let, a to neomezeně. K uplatnění takto převedených ztrát však musí dojít v prvním období, kdy to je možné – neboli v prvním období, kdy společnost dosáhne zisku.

V případě fúze je nástupnická společnost oprávněna uplatnit si ztrátu zanikající společnosti, a to za stejných podmínek, za jakých by si tuto ztrátu mohla uplatnit zanikající společnost.

Pokud však dojde k převzetí společnosti, která má daňové ztráty, tato společnost ztrácí právo na uplatnění těchto ztrát v budoucnu v částce, která převyšuje o 200% nabývací cenu. Dále pokud společnost získá kontrolu nad společností, která generuje ztrátu, nebo pokud společnost, která generuje ztrátu získá kontrolu nad jinou společností, společnost, která generuje ztrátu si tuto nemůže započíst vůči skupinovým příspěvkům od ostatních společností, a to během prvních 5 let po změně vlastnictví.

Vzhledem k vytváření rezerv na periodizaci zisku (které jsou daňově uznatelným nákladem) je možný i zpětný převod ztrát, a to o jedno období, k čemuž dojde pouhým rozpuštěním rezervy. Na tento zpětný převod ztrát nemá vliv ani změna vlastnictví společnosti.

4.1.26.8 Sazba daně

Zisky společností jsou předmětem daně z příjmů právnických osob ve výši 28% (tato sazba platí od 1.1.1994).

Podílové fondy jsou zdaňovány sazbou 30%.

4.1.26.9 Skupinové zdanění

Ačkoli ve Švédsku není definován pojem skupina pro daňové účely a Švédsko nezná konsolidovaný základ daně, je za určitých podmínek dovoleno přesouvání příjmu k realokaci zisků a ztrát přidružených společností. K tomuto přesouvání příjmu může dojít dvěma způsoby:

- skupinovými příspěvky,
- komisionářským systémem.

Skupinové příspěvky jsou daňově uznatelným nákladem u společnosti, která tento příspěvek poskytuje a zdanitelným příjmem u společnosti, která tento příspěvek obdrží. Aby společnosti mohly uskutečňovat tyto skupinové příspěvky, musí být splněny následující podmínky:

- obě společnosti musí být rezidenty v některém ze států EHP,
- obě společnosti musí být daňovým subjektem ve Švédsku,
- obdržené skupinové příspěvky musí být ve Švédsku zdanitelné, a to jako příjem z podnikání uskutečněného ve Švédsku,

- příjem z podnikání, ohledně něhož společnost skupinový příspěvek obdržela nesmí být ve Švédsku osvobozen,
- příjemce příspěvku nesmí být nerezidentem v zahraničí (s výjimkou švédské společnosti, která je rezidentem v některém z členských států EHP, ale má stálou provozovnu ve Švédsku),
- mateřská společnost musí mít větší než 90% obchodní podíl v dceřinné společnosti po celé zdaňovací období a nebo od té doby, kdy dceřinná společnost začne vykonávat podnikatelskou činnost,
- žádná ze společností nemůže být společností soukromého bydlení (privatbostadsföretag) nebo investiční společností (investmentföretag),
- obě společnosti musí tento skupinový příspěvek uvést do svého daňového přiznání během stejného zdaňovacího období,
- pokud je tento příspěvek vyplácen dceřinnou společností mateřské společnosti, mateřská společnost musí být osvobozena od dividend ve stejném zdaňovacím období,
- pokud je tento příspěvek vyplácen dceřinnou společností jiné dceřinné společnosti, mateřská společnost musí být investiční společností nebo buď osvobozena od dividend přijatých od dceřinné společnosti, jenž vyplácí skupinový příspěvek a nebo musí být daňovým subjektem z daně z dividend přijatých od dceřinné společnosti, která přijímá skupinový příspěvek.

Komisionářský systém znamená, že obchod je uskutečněn švédskou akciovou společností (AB) nebo ekonomickým sdružením jakožto komisionářem, který jedná za jinou společnost (komitenta). Tato jiná společnost je daňovým subjektem, který zdaňuje zisky z podnikání vykonávaného komisionářem pokud:

- je o tom sepsána písemná dohoda,
- komisionář nebude vykonávat tentýž předmět činnosti v příslušném zdaňovacím období,
- podnikání komisionáře bylo vykonáváno během celého zdaňovacího období obou společností,
- zdaňovací období obou společností končí ve stejný okamžik,
- společnosti by byly oprávněny zvolit si skupinové příspěvky ve stejném zdaňovacím období.

Pokud se na tomto systému podílí nerezidentní společnost, musí mít formu podobnou švédské AB a nebo ekonomickému sdružení. Pokud je nerezidentní společnost komitentem, musí být její činnost vykonávaná dle komisionářského systému přiřaditelná stále provozovně ve Švédsku.

4.1.26.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Příjmy společností ve Švédsku nepodléhají jiné dani.

4.1.26.11 Správa daní

Roční daňové přiznání se podává do 5.5. roku následujícího po zdaňovacím období (tj. do 5.5. vyměřovacího období). K daňovému přiznání musí být přiloženy účetní výkazy a zpráva auditora. Poté, co je daňové přiznání podáno je postoupeno dále vyměřovací komisi.

Každá společnost na základě očekávaného příjmu, který uvede do tzv. předběžného daňového přiznání, obdrží předběžný platební výměr, na jehož základě jsou placeny zálohy na daň. Zálohy na daň se platí měsíčně. Předběžné daňové přiznání musí být podáno do 1.12. roku před zdaňovacím obdobím. Finální platební výměr založený na ročním přiznání k dani z příjmů se vydává v prosinci roku následujícího po zdaňovacím období. Daň je splatná do 90 dnů od vydání finálního platebního výměru.

Za pozdní platbu daně nastupují úroky z prodlení, jejichž výše se každým rokem liší. Za porušení jiného druhu povinností lze uložit penále, jehož výše se odvíjí od závažnosti pochybení daňového subjektu. V případě zatajení daně se může jednat o penále ve výši až 40% z částky, jenž byla takto zatajena.

Daň může být znovu vyměřena do 5 let následujících po vyměřovacím období, pokud:

- poplatník podal chybné daňové přiznání a nebo nepodal příslušná vysvětlení,
- poplatníkovi byla vyměřena pouze část daňové povinnosti,
- nižší vyměření daně bylo způsobenou chybou na straně poplatníka,
- výše nevyměřené daně představuje podstatnou částku.

Ve Švédsku je rozvinutý systém závazných posouzení. Tato závazná posouzení jsou vydávána na žádost poplatníka ohledně daňových důsledků zamýšlených transakcí. Tato závazná posouzení jsou závazná pro správce daně, ale nikoli pro poplatníka. Jak poplatník, tak správce daně, se mohou proti rozhodnutí o závazném posouzení k Nejvyššímu správnímu soudu. Žádost podléhá správnímu poplatku ve výši 600 – 10 000 SEK v závislosti na složitosti posuzované transakce.

4.1.26.12 Srážková daň

Dividendy vyplácené rezidentní společností jiné rezidentní společnosti jsou od daně osvobozeny.

Dividendy, které obdrží rezidentní společnost od zahraniční společnosti jsou zahrnuty do celkového zdanitelného příjmu, a to v hrubé výši (tj. před odečtením srážkové daně). Srážková daň je započitatelná vůči švédské dani z příjmů odpovídající dividendám.

Na dividendy, které obdrží rezidentní společnost od společnosti z EU, se uplatní Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností, a to za podmínky, že mateřská společnost drží nejméně 15% podíl (od 1.1.2009 10%) na dceřinné společnosti, přičemž není vyžadována žádná délka minimální držby podílu.

Dividendy vyplácené rezidentními společnostmi nerezidentní společnosti jsou předmětem srážkové daně ve výši 30%, ledaže by tato zahraniční společnost měla ve Švédsku stálou provozovnu.

4.1.26.13 Systém kalkulace daně

Zisk před zdaněním tak, jak je uveden v účetních výkazech

+ přičteme daňově neuznatelné náklady

- odečteme osvobozené příjmy a daňově uznatelné náklady, které nebyly zohledněny v rámci účetního zisku před zdaněním

= celkový zdanitelný příjem

x sazba daně (28%)

= daňová povinnost

4.1.27 Velká Británie

4.1.27.1 Typ daňového systému

Pro účely daně z příjmů právnických osob Velká Británie zahrnuje Anglii, Wales, Skotsko, Severní Irsko (šest zemí na severovýchodě Irského ostrova) a kontinentální šelf.

Korporace ve Velké Británii zdaňují svůj celosvětový příjem, pokud jsou britskými rezidenty.

Velká Británie v současné době uplatňuje částečný imputační systém zdanění, na jehož základě je vyloučeno či sníženo dvojí ekonomické zdanění zisků společnosti. Dividendy, které vyplácí rezidentní společnost jiné rezidentní společnosti jsou osvobozeny od zdanění. Pokud je příjemcem dividendy fyzická osoba, může si daň z příjmů právnických osob započíst na svou daňovou povinnost, a to ve výši 1/9.

4.1.27.2 Zákonný rámec

Mezi právní předpisy, které upravují zdaňování korporací patří zejména:

- Zákon o dani z příjmů z roku 1988 (Income and Corporation Taxes Act),
- Zákon o kapitálových příjmech z roku 2001 (Capital Allowances Act),
- Zákon o zdanění zisků podrobených dani z roku 1992 (Taxation of Chargeable Gains Act),
- Zákon o správě daní z roku 1970 (Taxes Management Act), který je procesním předpisem.

Ve Velké Británii má rovněž nezanedbatelnou roli zvykové právo.

4.1.27.3 Daňové subjekty

Pro účely daně z příjmů definice společnosti zahrnuje jakoukoli právnickou osobu a sdružení, avšak nikoli veřejnou obchodní společnost. Jak již bylo uvedeno výše, Velká Británie rozlišuje mezi rezidenty a nerezidenty.

Společnost je ve Velké Británii rezidentem, pokud:

- je založena podle britského práva (tj. podle některé z následujících jurisdikcí: Anglie a Wales, Skotsko, Severní Irsko),

- její činnost je centrálně řízena a kontrolována z Velké Británie, což může být i případ nerezidentní dceřinné společnosti, jejíž mateřská společnost je z Velké Británie.

Pokud je však britská rezidentní společnost považována rovněž za rezidenta v jiné zemi, a to na základě kritéria místa výkonného managementu nebo podle ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které vylučují dvojí rezidenství, potom na takovou společnost není pohlíženo jako na britského rezidenta.

Společnost, která byla založena pro charitativní účely nepodléhá dani z příjmů právnických osob.

4.1.27.4 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je finanční rok od 1.4. do 31.3.

Pokud se finanční rok neshoduje s účetním obdobím, jsou zisky společnosti přiřazovány dle časové souvislosti jednotlivým finančním rokům, do kterých spadá to které účetní období.

4.1.27.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelný příjem společností je určován odkazem na obecně akceptované účetní principy či IFRS. Určité náklady jsou posléze vylučovány na základě zvykového práva či ustanovení zákona o dani z příjmů z roku 1988.

Příjmy se dělí podle zdrojů, ze kterých vznikly. Zdroje příjmů jsou rozděleny do následujících „rozpisů a případů“ (schedules and cases):

A	příjem z nehmotného majetku na území Velké Británie
D – Case I	příjem z podnikání
D – Case II	profesionální příjem
D – Case III	úroky, ostatní splátky, veřejné příjmy v rámci Velké Británie
D – Case IV	příjem ze zahraničních cenných papírů
D – Case V	příjem ze zahraničí (kromě zahraničních cenných papírů)
F	dividendy a jiná rozdělení zisku britskými rezidentními společnostmi

Ostatní kategorie příjmů byly zrušeny (tj. B, C, E). Celkové zdanitelné příjmy za každé účetní období zahrnují součet všech výše uvedených kategorií příjmů s tím, že k tomuto součtu

jednotlivých kategorií se připočtou zisky z prodeje kapitálu a naopak odečtou např. daňové ztráty apod.

4.1.27.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelnými náklady jsou náklady, které byly plně a výhradně vynaloženy pro účely podnikání. Jakékoli transakce, které toto kritérium nesplňují (např. cena není sjednána dle pravidla tržního odstupu), by měly být považovány za daňově neuznatelné, neboť taková transakce není činěna s obchodním motivem, jinak řečeno motivem, který by byl vynaložen v souladu s účelem podnikání.

Mezi nejvýznamnější daňově uznatelné náklady patří:

- úroky vynaložené za účelem podnikání, které jsou placeny ve Velké Británii, a to zálohovou formou od banky, která požívá dobré víry v bankovním podnikání ve Velké Británii,
- poplatky a náklady související s udělením patentu nebo registrace ochranné známky související s obchodem,
- zákonné platby zaměstnancům,
- kapitálové výdaje na ozdravení půdy apod.

Mezi nejvýznamnější daňově neuznatelné náklady patří:

- jakýkoli náklad, který nebyl vynaložen pouze a výhradně za účelem podnikání (např. jakákoli transakce, která není sjednána v souladu s principem tržního odstupu),
- většina darů pro charitativní, náboženské nebo politické organizace, ledaže se přímo týkají činnosti, kterou společnost vykonává,
- platby, jejichž uskutečnění vykazuje znaky trestného činu (úplatky, ochrana peněz).

4.1.27.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Ohledně daňových ztrát je nejprve nutno zjistit, z jaké kategorie příjmu tyto vznikly (viz výše kapitola č. 4.1.27.5 – Zdanitelný příjem a základ daně).

Ztráty z podnikání mohou být převáděny do dalších období, a to neomezeně, avšak uplatnitelné jsou pouze vůči zisku z podnikání. Z toho vyplývá, že společnost, která má příjmy z více kategorií, musí vést pro každou ze ztrát zvláštní účet.

Pokud však dojde k významné změně v povaze podnikání během 3 let a v téže době se rovněž změní přímé či nepřímé vlastnictví společnosti, ztráty z podnikání z období před změnou vlastnictví nemohou být převáděny dále do období po změně (s výjimkou převodu vlastnictví mezi členy 75% skupiny).

Ztráta, jenž vznikla z podnikání v období posledních 12 měsíců, může být nárokována vůči příjmu ze stejného podnikání za 3 roky bezprostředně předcházející finanční rok.

4.1.27.8 Sazba daně

Základní sazba daně pro rok 2008 činí 28%. V letech 1999 – 2007 sazba daně činila 30%. Tato sazba daně (28%) se vztahuje na zisky přesahující 1,5 milionu GBP. Pokud zdanitelný zisk společností nepřesáhne 300 000 GBP, sazba daně činí 21%. Pokud se zdanitelný zisk společnosti pohybuje mezi 300 001 – 1 500 000 GBP, poté sazba daně činí 29,75%.

Pro stavební spořitelny a pojišťovny sazba daně činí 20%.

Společnost, která byla založena pro charitativní účely jako taková nepodléhá dani z příjmů právnických osob.

4.1.27.9 Skupinové zdanění

Ve Velké Británii je možné skupinové zdanění. Skupinou se rozumí dvě nebo více britských rezidentních společností, které vlastní – ať přímo či nepřímo – nejméně 75% nominální hodnoty akciového kapitálu (obchodního podílu) v dceřiné společnosti nebo dceřinných společnostech. Tato skupina je nazývána jako „75% skupina“. Jinou skupinou pro účely zdanění se rozumí skupina, kde mateřská společnost vlastní více než 50% vlastního jmění. Tato skupina je označována jako „51% skupina“.

Dále ve Velké Británii je možné vytvořit tzv. konsorcium z britských rezidentních společností, kde každá vlastní více než 5% a dohromady vlastní nejméně 75% akciového kapitálu (obchodního podílu) rezidentní holdingové společnosti. Tato definice konsorcia je

platná pro daňové účely, pro jiné účely existují jiné definice konsorcií. Holdingovou společností se rozumí taková společnost, která vlastní alespoň 90% podíl v dceřinných společnostech.

Od 1.4.2000 mohou skupinových slev užívat i konsorcia, která byla založena společnostmi, které jsou rezidenty kdekoli na světě, tedy nikoli pouze britskými společnostmi. Toto bylo zavedeno po rozsudku ESD ve věci ICI v. Colmer.

Skupinových slev mohou za určitých podmínek využívat i britské organizační složky v zahraničí – např. mohou uplatňovat ztráty vzniklé jiné společností, jenž je součástí skupiny a nebo jejich ztráta může být využita v rámci skupiny.

Ačkoli britská legislativa nezná pojem konsolidovaný příjem ve skupině, existují zde určité slevy: uplatnitelnost daňových ztrát v rámci skupiny, žádná srážková daň na dividendy vyplácené v rámci skupiny, transfery kapitálu v rámci 75% skupiny bez daně.

Každá společnost ze skupiny je považována za samostatnou entity. V praxi je ale vždy jedna společnost jmenována odpovědnou za daňové povinnosti skupiny.

4.1.27.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Ve Velké Británii příjmy společností nepodléhají jiné dani.

4.1.27.11 Správa daní

Daň je vybírána ročně, přičemž je každoročně předepisována na základě Finančního zákona (Financial Act).

Daňové přiznání se podává tím dnem, který z níže uvedených dnů nastane nejpozději:

- 12 měsíců od konce účetního období, za které je připravováno daňové přiznání,
- 3 měsíce od data, ve kterém společnost obdržela upozornění o tom, že daňové přiznání by mělo být podáno,
- pro účetní období dlouhé maximálně 18 měsíců je to dvanáctým měsícem od konce tohoto období,

- pro účetní období delší než 18 měsíců je to 30 měsíců od zahájení příslušného účetního období.

Za pozdní podání daňového přiznání může být společnosti uděleno penále, a to 10 či 20% nezaplacené daně v závislosti na tom, k jak dlouhému prodlení s podáním přiznání došlo. Za chybné podání daňového přiznání v důsledku podvodu nebo nedbalosti lze uložit penále až do výše 100% neuvedené daně.

Daň je splatná do 9 měsíců od konce účetního období. Velké společnosti, jejichž zisky přesahují 1,5 milionu GBP platí daň zálohově ve 4 splátkách, a to vždy k 14 dni 7., 10., 13. a 16. měsíce následujícího po začátku účetního období.

Daň lze vyměřit ve lhůtě 6 let od konce zdaňovacího období. Pokud však došlo k daňovému podvodu, lhůta pro vyměření daně činí 20 let od konce zdaňovacího období, jehož se podvod týká.

Ve Velké Británii není rozvinutý systém závazných posouzení, existuje zde však legislativa ohledně předběžných dohod jak v oblasti převodových cen, tak v oblasti nízké kapitalizace.

4.1.27.12 Srážková daň

Na úrovni příjemce fyzické osoby jsou dividendy předmětem daně z příjmů. Dvojití zdanění je sníženo možností daňového zápočtu ve výši 1/9 čisté výše dividend. Dividendy jsou potom zdaněny výhodnější sazbou v závislosti na výši celkových příjmů fyzické osoby. Tato sazba je 10% v počátečním a základním daňovém pásmu (zdanitelný příjem do 30 500 GBP) a 32,5% ve vyšším daňovém pásmu (tj. zdanitelný příjem nad 30 500 GBP). Efektivní daňová sazba pro fyzické osoby z Velké Británie z hotových dividend je 25% pro příjemce s vyšším příjmem a 0% pro ostatní.

Dividendy ze zdroje ve Velké Británii, které vyplácí jedna rezidentní společnost jiné rezidentní společnosti, jsou osvobozeny od britské daně z příjmů.

4.1.27.13 Systém kalkulace daně

Zisky z jednotlivých účtů před zdaněním

Z jednotlivých účtů odečteme:

- úroky v hrubé výši
- dividendy přijaté od rezidentních společností
- daňový zápočet ve výši 1/9 z přijatých dividend

K jednotlivým účtům přičteme:

- + licenční poplatky
- + odpisy hmotného majetku
- + další daňově neuznatelné náklady

- odečteme kapitálové příjmy

= upravený příjem z podnikání podle Schedule D – Case I

+ příjem dle Schedule D – Case III

= celkový zdanitelný příjem

x sazba daně 28%

= daňová povinnost

- společnosti, jejichž zisky se pohybují mezi 300 000 – 1 500 000 GBP ročně si ještě mohou uplatnit slevu, jenž se vypočítá takto:

$$7/400 \times (1\,500\,000 - \text{zisk, který podléhá dani z příjmů} + \text{investiční příjem}) \times (\text{zisk, který je předmětem daně z příjmů} / \text{zisk, který podléhá dani z příjmů} + \text{investiční příjem})$$

4.2 Analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností

V současné době Evropská komise rozpracovala 4 návrhy ohledně harmonizace zdaňování korporací:

1.2.1 Harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti (Home State Taxation)

Zdanění dle sídla nebo místa vedení společnosti má tu výhodu, že nepřináší zásadní změny v dosavadní praxi. Naopak nevýhodou tohoto návrhu je, že stejné společnosti se mohou stát předmětem různých pravidel zdanění, a to i přes vysokou úroveň kompatibility právních norem členských zemí EU. Tato alternativa je v současné době Evropskou komisí dále rozpracovávána. Týkala by se zdanění malých a středních podniků, kterým rozdíly ve 27 daňových systémech členských států působí potíže při jejich podnikání zejména díky neúměrně vysokým administrativním nákladům. Podstatou tohoto návrhu je vytvoření konsolidovaného základu daně společností nadnárodní skupiny podle pravidel státu, v němž je sídlo vrcholového managementu skupiny. To by mělo podnikům přinést administrativní úspory. Podle stanoveného kritéria by se rozděloval základ daně na zahraniční dceřinné společnosti nebo stálé provozovny. Na takto rozdělený základ daně by byla aplikována sazba daně z příjmů podle legislativy země, kde působí jednotlivé dceřinné společnosti a pobočky.

1.2.2 Společné zdanění konsolidovaným základem daně (Common Corporate Consolidated Tax Base)

Jedná se o variantu, která je v současnosti Evropskou komisí rozpracovávána nejvíce. Společný konsolidovaný základ daně by umožnil společnostem z 27 členských států používat stejná pravidla pro výpočet základu daně ve všech členských státech EU. Tato možnost je upřednostňována před současným způsobem kalkulace daně podle 27 právních řádů členských států, tedy 27 různými způsoby proto, aby se zjednodušil celý proces podávání daňových přiznání a výběru daní, dále aby se zvýšila efektivita výběru daní a zároveň snížily náklady, které společnosti zaplatí za podávání daňových přiznání v různých členských státech EU. Společný konsolidovaný základ daně („CCCTB“) by byl rozdělován mezi jednotlivé členské státy EU v poměru, na jakém se dle předem stanovených pravidel dohodnou. Členskými státy EU by zůstala taková suverenita při výběru daní, v souladu s níž by i nadále pokračovali ve výběru národních daní podle svých sazeb, tedy taková, jakou by si ten který členský stát přál.

Byla ustanovena pracovní skupina, která se zabývá technickými detaily stanovení společného daňového základu pro společnosti podnikající v EU. Výstupy této pracovní skupiny jsou uveřejněny na webových stránkách Evropské komise, kde si každý může výstupy této pracovní skupiny nejen přečíst, ale zároveň zaslat i podnět či komentář, a tak celý proces harmonizace daní ovlivnit. Na základě závěrů této pracovní skupiny Evropská komise zamýšlí učinit návrh na změnu legislativy ohledně systému zdanění korporací podnikajících na jednotném trhu ostatním evropským institucím.

V současné době byl již představen návrh směrnice o společném zdanění konsolidovaným základem daně, z kterého je zřejmé, že skýtá poměrně dost úskalí. Hlavní problém spatřuji v tom, že celý systém konsolidovaného zdanění má být volitelný. Existovaly by tudíž dva systémy vedle sebe.

Přestože by tedy existovala stejná pravidla pro výpočet základu daně ve všech členských státech EU, CCCTB by byl využitelný a volitelný pouze pro společnosti, které podléhají daním z příjmů na území EU (tj. jak pro EU společnosti, tak pro společnosti z třetích zemí, které podléhají dani z příjmů na území EU) a splňují následující limity:

- Limit pro volbu CCCTB: > 50% podíl na jiné společnosti ze skupiny,
- Limit pro konsolidaci: > 75% podíl na hlasovacích právech společnosti alespoň po dobu 6 měsíců, ať přímý či nepřímý; v případě přímého podílu vyššího než 75% se započítá 100%, přímý podíl nižší než 50% se započítá jako 0.

CCCTB by si společnosti volily na dobu 5 let, přičemž tato volba by byla automaticky obnovována na následující 3 roky, *pokud by společnost neoznámila správci daně, že už CCCTB nevolí.*

Důsledky:

- Existovaly by dva systémy vedle sebe s různými postupy výpočtu daňového základu a různými daňovými sazbami, což by pro daňovou správu bylo velice těžko sledovatelné a kontrolovatelné.

- Tento systém by byl nefér vůči některým korporacím, zejména vůči malým a středním podnikům, které by nebyly oprávněny si ho zvolit.
- Volba na 5 let, která se automaticky obnovuje na další 3 roky, představuje velice dlouhou dobu.
- 3 měsíční lhůta pro oznámení o volbě CCCTB nekoresponduje s 6 měsíčním testem 75% podílu, jakožto limitem pro konsolidaci.
- I společnost, která je součástí skupiny pro CCCTB, avšak není vlastněna z více než 50% jinou společností, nepodléhá konsolidaci, ačkoli jiné společnosti ze skupiny konsolidaci podléhají.

V systému spatřuji i následující problémy difference limitů:

- Společnost se může účastnit konsolidace až po 6 měsících, kdy vlastní více než 75%, přičemž tuto podmínku musí splnit na začátku i na konci zdaňovacího období – tj. může se stát, že společnost nebude na konci zdaňovacího období vědět, jestli má konsolidovat či ne.
- Pravidlo tržního odstupu (arm's length) nemá být uplatňováno u společností, které budou podléhat konsolidaci. Avšak u společností, které konsolidaci podléhat nebudou, bude muset být toto pravidlo dodržováno, a to za podmínky, že budou součástí skupiny, která zvolila CCCTB. Vhodnější by byl pouze jeden limit jak pro volbu CCCTB, tak pro konsolidaci.
- Difference limitů bude mateřské společnosti svádět k manipulaci s podíly v dceřinných společnostech – např. svůj podíl sníží na méně než 75%, aby tyto společnosti nekonsolidovaly, avšak ponechají si více než 50%, aby neztratily vliv na tyto společnosti. Řešením by mohl být 50,1% test.
- Difference limitů by mohla způsobovat i provádění reorganizací ve společnostech jen proto, aby měly 75% podíl a mohly benefitovat z konsolidace.
- Daňové ztráty společnosti před vstupem do CCCTB nemohou být při konsolidaci uplatněny, tyto ztráty mohou být na základě národních předpisů započteny vůči čistému zisku, který bude poplatníkovi přidělen na základě konsolidace.
- Vystupující společnosti nebude alokována žádná daňová ztráta na rozdíl od skutečnosti, kdy je ukončována CCCTB skupina, kdy daňová ztráta bude rozdělena mezi členy skupiny v okamžiku ukončení.

- Co když některá společnost ze skupiny nedodrží 75% test? Vystoupí či přistoupí? Přistupující či odcházející společnosti se účastní/vystupují z CCCTB ode dne přistoupení/vystoupení; Pokud do skupiny, která aplikuje CCCTB přistoupí nová společnost, bude zde domněnka, že CCCTB zvolila (na zbytek doby volby skupiny); Pokud společnost, která zvolila CCCTB vstoupí do skupiny, která CCCTB neaplikuje, pak její volba skončí až uplynutím původní platnosti a automaticky se neobnoví; ostatní členové skupiny mohou zvolit CCCTB po přistoupení společnosti s CCCTB a volba bude platná do konce období přistupující společnosti.

1.2.3 Zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností (European Union Company Tax)

Byl by vytvořen jednotný Evropský zákon o dani z příjmů společností, podle kterého by daň spravoval nezávislý nadnárodní daňový úřad, který by měl i nástroje vymáhání daní. Daňový příjem by směřoval do institucí EU a následně byl přerozdělován. Evropská daň z příjmů by se vztahovala na nadnárodní společnosti, pro které by mohla být stanovena jako povinná daň a nebo jako dobrovolná alternativa vedle národních daní. Tato alternativa v současné době není pokládána za pravděpodobnou, tudíž bohužel není Evropskou komisí nyní dále řešena.

1.2.4 Povinně harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonised Corporate Tax Base)

Na základě povinně harmonizovaného základu daně by docházelo k výpočtu základu daně všech společností v EU namísto současné národní legislativy. Tato alternativa v současné době není pokládána za pravděpodobnou, tudíž rovněž bohužel není Evropskou komisí nyní dále řešena.

4.3 Navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v EU

Cílem této disertační práce je na základě informací o současných systémech zdaňování korporací ve 27 členských státech EU navrhnout metodu, jak harmonizovat zdaňování korporací tak, aby byly odstraněny překážky, které brání společností při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

Při vlastním návrhu této metody vycházím z odpovědí na otázky, které jsem si položila na počátku tohoto výzkumu. Tyto otázky jsou uvedeny v kapitole 2.2. – Cíle disertační práce.

Na základě provedeného výzkumu a studia 27 systémů zdaňování korporací v EU se domnívám, že metoda zdaňování společností v EU by měla vypadat následovně.

4.3.1 Harmonizace strukturální

Jednoznačně by mělo dojít k harmonizaci strukturální, pouhá harmonizace daňových sazeb nestačí. Základním problémem při zdaňování společností v EU je stanovení základu daně. Základ daně totiž ve většině zemí vychází z národních účetních standardů, které se ale stát od státu liší. Veškeré daňové úpravy hospodářského výsledku, ač v mnoha státech velmi podobné, nemají vypovídací schopnost, neboť v každé zemi je upravováno „jiné číslo“, tedy jinak stanovené příjmy, jinak stanovené náklady.

Je tedy nutné vytvořit zcela novou strukturu zdaňování společností v EU, která by se vztahovala na všechny společnosti, které mají sídlo a podnikají v EU, tedy na všechny EU rezidenty a nečinit rozdíly mezi rezidenty toho kterého členského státu EU. Pojem nerezident by měl v daňovém právu zůstat, avšak měl by být uplatňován pouze v případě společností z třetích zemí – nečlenů EU.

Samotná harmonizace daňových sazeb by tedy problém rozdílného zdaňování nevyřešila, neboť by daňová sazba byla aplikována vždy na zcela jiný základ daně.

4.3.2 Harmonizace přímá

Rozhodně by mělo dojít k harmonizaci přímé, tedy měl by být vydán samostatný právní akt, který by upravoval systém zdaňování společností ve všech členských státech EU. Ohledně právní formy tohoto aktu bude pojednáno v následující podkapitole. Mělo by se však jednat o takový právní akt, který bude povinně aplikovatelný na všechny společnosti, které jsou rezidenty v EU bez ohledu na to, v jakém členském státě mají sídlo.

4.3.3 Právní forma harmonizace

Pokud se jedná o právní formu této harmonizace, pak na úrovni EU můžeme uvažovat nejspíše o některém z pramenů sekundárního práva, tj. buď směrnice nebo nařízení. Rozdíl mezi směrnicí a nařízením je takový, že nařízení je v členských státech použitelné okamžitě, kdežto směrnice musí být nejprve implementována do národního práva. K jejímu použití v členském státě je tedy nutný nějaký prováděcí akt ze strany státních orgánů – např. vydání zákona, který tu kterou směrnicí implementuje. Směrnice zavazují členský stát, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž je ponecháno na národních institucích, aby zvolily formu a prostředky, jakými směrnicí budou implementovat do národního právního řádu.

Vzniká tak určitý prostor pro úpravy dané otázky členskými státy, kdežto u nařízení žádné takovéto uvážení členskému státu nepřísluší. Proto se přikláním spíše k formě nařízení. Cílem daňové harmonizace by mělo být, aby systém zdanění korporací v EU žádnou společnost nediskriminoval, aby všechny měly stejné postavení. Možnost uvážení jednotlivých států a rovněž nutnost implementace směrnice se tomuto cíli poněkud vzdaluje. Ačkoli judikatura ESD rozšířila koncept přímého účinku, který původně náležel pouze nařízením, i na jasná ustanovení směrnice, je u směrnice situace trochu složitější, neboť při její přímé aplikaci je nutné prokazovat, že právě to které ustanovení má přímý účinek. Ne každé ustanovení může nabýt přímého účinku. Právní norma má přímý účinek, přiznává-li jednotlivcům (fyzickým nebo právnickým osobám) práva nebo ukládá-li jim povinnosti, a to sama, bez prostřednictví jiné právní normy. Přímý účinek má význam hlavně v tom případě, kdy členský stát neuvede svou legislativu do souladu se směrnicí a daňový subjekt se poté může dovolávat svých práv dle směrnice či nařízení přímo u ESD. V případě nařízení by tyto problémy nenastaly.

4.3.4 Jak zohlednit výsledky negativní harmonizace

Vzhledem k tomu, že judikatura Evropského dvora je natolik živelná, že posunula charakter evropského práva zcela jinam než tomu bylo v roce 1958 při vstupu Římských smluv v platnost, a k tomu, že žádný právní předpis nemůže nikdy pokrýt všechny situace, které mohou nastat, musí zde být orgán, který sjednocuje výklad toho kterého předpisu. V případě daňové harmonizace v EU by to rozhodně měl být ESD.

ESD založil mj. i výše zmíněný pojem přímého účinku, a to v judikátu, který byl vydán již před 46 lety. Na použití principu přímého účinku jsou založeny téměř všechny judikáty z oblasti daňové.

V současné době ESD řeší mnoho důležitých případů. V oblasti daně z příjmů se jedná zejména o případy ohledně diskriminace nerezidentů oproti rezidentům. ESD tak velmi významně napomáhá daňové harmonizaci, neboť jeho rozsudky jsou v praxi respektovány a aplikovány i na jiné členské státy, které mají podobný systém zdanění jako ten členský stát, vůči němuž rozsudek směřuje. Pokud členské státy neuvedou svou národní legislativu do souladu s evropskou legislativou, mohou se tak dostat před ESD. Momentálně dvěma takovým řízením čelí i Česká republika, a to ohledně zdanění podílů na zisku vyplácených společností na Island a ohledně diskriminačního zdanění zahraničních penzijních fondů. První problém je již odstraňován změnou zákona o daních z příjmů, který je právě v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR, druhý problém řešen zatím není, přestože Česká republika je již ve druhé fázi řízení před Evropskou komisí – tzv. fází odůvodněného stanoviska. Pokud nebude zjednána náprava, další fází řízení je již řízení před samotným ESD.

Ustanovení komunitárního práva jsou na členských státech vynutitelná (řízení dle čl. 226 – 228 Smlouvy ES), a tak by to mělo zůstat i nadále, tedy roli ESD bych oproti současnému stavu neměnila.

4.3.5 Role administrativních nákladů

Se strukturální harmonizací souvisí i sjednocení systému administrativních daňových povinností z oblasti správy daní – tj. zejména podávání daňových přiznání, placení zálohové daně, placení finální daně, sankce za porušování povinností či systém závazných posouzení.

V současné době se tyto administrativní náklady v závislosti na rozdílných povinnostech společností významně liší, a tudíž tyto náklady představují jednu z překážek vstupu společností na trhy jiných členských států EU.

Všechny tyto povinnosti by měly být upraveny spolu s metodou zdanění společností ve všech členských státech v jednom právním předpisu společném pro všechny členské země – tedy nejspíše v nařízení.

Pro účely snižování administrativních nákladů by bylo nejlepší, aby existoval pouze jeden formulář daňového přiznání k dani z příjmů, který by společnosti byly povinny vyplnit 1x ročně, v jednotně stanovené lhůtě. Rovněž pravidla pro vyměření daní by měla být jednotná a jednotný celý procesní postup.

4.3.6 Kalkulace základu daně

Kalkulace základu daně by tedy měla vypadat následovně. Z důvodů přehlednosti v této kapitole použiji stejné členění, jaké bylo použito při prezentaci výsledků výzkumu v jednotlivých členských zemích EU.

4.3.6.1 Typ daňového systému

Ve většině zemí EU se nyní uplatňuje klasický systém zdanění, dle něž jsou zisky zdaňovány dvakrát, a to nejprve na úrovni společnosti a po rozdělení na úrovni jejích společníků, přičemž výplaty podílů na zisku společníkům nejsou zahrnovány do základu daně z příjmů, ale podléhají srážkové dani.

Tomuto dvojímu zdanění by mělo být zabráněno. Stalo by se tak, pokud by existovalo evropské nařízení, dle něž by všechny společnosti se sídlem v kterémkoli státě EU byly pro celé území EU považovány za rezidenty.

Pojem nerezident by se nadále používal pouze v souvislosti s osobami z třetích států, tj. nikoli z členských států EU.

4.3.6.2 Zákonný rámec

Zákonným rámcem by byl předpis aplikovatelný v celé EU, a to bez nutnosti prováděcích předpisů v národních právních řádech – tj. nejspíše Evropské nařízení o dani z příjmů

korporací. Národní legislativa ohledně zdaňování společností by se tedy nevyžadovala. Na evropské úrovni by se vydávaly rovněž případné prováděcí předpisy.

Aby pravidla skutečně byla jednotná, měl by být podobnou formou vydán i procesní předpis upravující správu daní.

4.3.6.3 Daňové subjekty

Daňovými subjekty by byly povinně veškeré korporace v EU, přičemž pro bych zavedla dvě kritéria, dle nichž by se posuzovalo, zda je ta která entita poplatníkem daně z příjmů korporací:

- právní forma – na základě tohoto kritéria by dani podléhaly kapitálové obchodní společnosti a družstvo,
- podnikatelská činnost – na základě tohoto kritéria by dani z příjmů korporací podléhaly veškeré entity provozující podnikatelskou činnost a nebo činnost za účelem dosažení zisku včetně veřejných institucí a státních organizací.

Byl by definován pojem „evropský rezident“, čímž by se rozuměla taková právní entita, která byla založena dle práva některého z členských států EU a měla by jak své skutečné sídlo, tak skutečné místo výkonného vedení, z něhož jsou řízeny veškeré aktivity společnosti, na území EU.

4.3.6.4 Zdaňovací období

Zdaňovací období musí být pro všechny společnosti ve všech členských státech stejné, aby bylo možné využívat výhod např. skupinového zdanění a aby společnosti mohly neomezeně přecházet mezi jednotlivými členskými státy.

Z praktických důvodů, a to zejména z důvodu efektivní správy daní, dále kvůli možnosti libovolného přecházení mezi členskými státy EU a rovněž využitelnosti skupinového zdanění, doporučuji sjednotit zdaňovací období s kalendářním rokem.

Pokud by se zdaňovací období lišilo od kalendářního roku a bylo by umožněno zvolit si hospodářský rok, došlo by tak k výraznému ztížení např. právě využívání skupinového zdanění, neboť společnosti tvořící skupinu musí mít stejné zdaňovací období. Nehledě na to,

že tato volba by mohla způsobovat v současné době hojně diskutovanou diskriminaci na poli EU (např. pokud by se měnily daňové sazby s účinností od nového kalendářního roku – jak to obvykle bývá – a dle přechodného ustanovení by se nové výše sazeb vztahovaly na zdaňovací období započaté v tom kterém kalendářním roce, došlo by k aplikaci jiných sazeb u společností, které používají kalendářní rok a u společností, které používají hospodářský rok, neboť tyto by novou sazbu daně použily až později – až v momentě, kdy by jim začínalo nové zdaňovací období. V případě snižování sazby by to pro ně bylo nevýhodné, avšak v případě zvyšování sazby by to naopak pro ně bylo výhodné. V tomto postupu spatřuji základ pro případnou diskriminaci, a tudíž bych volbu hospodářského roku neumožnila).

4.3.6.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelným příjmem by měl být veškerý příjem, který společnost generuje. Základem daně by byl tento veškerý příjem korporací, nikoli příjem po odečtu nákladů, jako je tomu ve většině zemí dosud. Tento příjem by dále podléhal daňovým úpravám (odečet daňově uznatelných nákladů), čímž by vznikl upravený základ daně. Na takto vypočtený základ daně by se poté aplikovala příslušná sazba daně a vyšla by výsledná částka daně. Od této částky by bylo ještě umožněno odečíst daňové ztráty z předcházejících let. Výsledkem by byla daňová povinnost k zaplacení. Systém kalkulace základu daně a daně je uveden níže v kapitole 4.3.6.13.

4.3.6.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelné a neuznatelné náklady by musely opět být pro všechny společnosti definovány jednotně. Pokud bychom při stanovování zdanitelného příjmu vyšli ze všech příjmů, které společnost má, postačovalo by definovat pouze daňově uznatelné náklady, neboť tyto náklady by od zdanitelného příjmu byly odečteny.

Daňově neuznatelné náklady by se od zdanitelného příjmu neodečítaly, neboť základem daně by byl veškerý zdanitelný příjem, nikoli tedy příjem po odpočtu nákladů.

Daňově uznatelnými náklady by byly veškeré náklady související se vznikem, zajištěním a udržením příjmů souvisejících s podnikáním, tedy nejen nákladů, které souvisejí s podnikáním a které jsou spojeny s určitým konkrétním zdanitelným příjmem. Jednalo by se i o náklady, které by byly využitelné pro podnikatelskou činnost daňového subjektu, ačkoli je

Lze obtížně přiřadit k nějakému konkrétnímu zdanitelnému příjmu. Mezi tyto náklady patří např. náklady na marketingovou studii, která bez pochyby k účelům podnikání slouží, avšak velice těžko určíme přesný příjem, který v souvislosti s touto marketingovou studií vznikl. Tímto směrem se nyní ubírá i judikatura Nejvyššího správního soudu v ČR, což považuji za dobrý směr a jednoznačně přínos pro poplatníky.

Aby se jednalo o daňově uznatelný náklad, náklady spojené s podnikáním musí splňovat veškerá níže uvedená kritéria:

- jsou určité co do výše a obsahu,
- jsou zaúčtovány v roce, v němž by měly být uplatněny v daňovém přiznání,
- vztahují se k podnikatelské činnosti,
- jsou podloženy relevantní účetní dokumentací,
- nejedná se o náklady, které by se vztahovaly k tvorbě nebo zachování osvobozeného příjmu nebo příjmu, který není předmětem daně,
- vztahují se ke zdanitelnému období, za něž je podáváno daňové přiznání.

4.3.6.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty by byly převoditelné do dalších let, a to neomezeně, avšak pouze do výše daňové povinnosti v tom kterém roce (na základě uplatnění převedené ztráty by tedy nemohl vzniknout vratitelný přeplatek, neboť se domnívám, že tento by byl důvodem mnoha spekulací a machinací s příjmy). Korporace by však musely daňovou ztrátu uplatnit hned v prvním období, kdy by to bylo možné (tedy kdy by bylo od čeho ji odečíst, neboli v prvním období, kdy dosáhnou zisku). Pokud by tak v tomto prvním možném období neučinily, ztratily by právo na odečet ztráty v dalších letech. Tímto bych chtěla zabránit nepřiměřeně dlouhému převádění daňových ztrát do dalších let, avšak zákonné omezení v podobě počtu let, kdy ztrátu lze uplatnit, nepovažuji za vhodné, jelikož toto může oslabit finanční situaci společnosti (pokud po dlouhá léta generuje ztrátu, kterou si nemůže započíst v období, kdy dosáhne zisku, neboť již uplynula zákonná lhůta pro uplatnění ztrát z minulých let).

Již z důvodu kontroly doporučuji nedovolit zpětný převod daňových ztrát. V rozsáhlé EU, kde by společnosti mohly volně přecházet mezi různými státy a tudíž podávat daňové přiznání

zrovna v té zemi, kde vyvíjejí největší část svých aktivit, by zpětný převod působil pouze problémy daňovým správám.

Žádné další odčitatelné položky bych nedefinovala (tj. např. náklady na výzkum a vývoj, jež v České republice tvoří odčitatelnou položku, bych zařadila mezi daňově uznatelné náklady).

Daňové ztráty by však byly odčitatelné pouze vůči ziskům z činnosti, ze které tyto ztráty rovněž vznikly. Případná změna předmětu podnikání společnosti by tedy znamenala nemožnost uplatnění daňových ztrát v budoucnu, neboť každé odvětví podnikání má svá specifika a považuji za důvodné tyto jiné druhy podnikání nesměšovat, nehledě na to, že kdyby tu existovala možnost uplatňovat si ztráty z jiných předmětů podnikání, mohlo by to vést k záměrným změnám předmětu podnikání. Změna vlastnictví společnosti, pokud bude zachován předmět podnikání, by naopak možnost uplatnění daňových ztrát nerušila, neboť považuji za svobodnou volbu každého podnikatele z podnikání odejít. Pokud právní nástupce, jenž společnost převezme, pokračuje v její činnosti tak, jako tomu bylo doposud (tj. zachová předmět podnikání), nevidím žádný důvod, proč by si nemohl uplatit i řádně vykázanou daňovou ztrátu v předchozích letech.

4.3.6.8 Sazba daně

Sazba daně by měla být stejná pro všechny společnosti a všechny země v EU, aby nedocházelo k diskriminaci. Její výše by se odvozovala od plánovaných rozpočtových příjmů rozpočtu EU.

4.3.6.9 Skupinové zdanění

Skupinové zdanění by mělo být umožněno s tím, že jeho hlavní výhodou by měla být možnost uplatňovat daňové ztráty ve skupině. Podmínkou by však byla přesná definice daňové skupiny, a to nejlépe podle dvou kritérií: minimální výše obchodního podílu a délky držby podílu. Daňovou skupinu by mohly tvořit pouze společnosti, jenž by byly EU rezidenty.

4.3.6.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Nezaváděla bych jinou daň „z příjmů“ společností, neboť případná vyšší rozpočtová potřeba EU by mohla být uspokojena např. zvýšením daňové sazby evropské daně z příjmů.

4.3.6.11 Správa daní

V současné době se náklady na povinnosti spojené se správou daní v závislosti na rozdílných povinnostech společností významně liší, a tudíž tyto náklady představují jednu z překážek vstupu společností na trhy jiných členských států EU.

Všechny tyto povinnosti by měly být jednotně upraveny v evropském nařízení.

Existovala by tudíž jednotná lhůta pro podávání daňových přiznání (v návaznosti na povinnosti vyplývající z obchodního práva, zejména schvalování účetní závěrky valnou hromadou, nejspíše 6 měsíců po ukončení zdaňovacího období). Existovala by rovněž jednotná pravidla pro placení daní i jednotné sankce.

Pro sporné otázky by měl existovat systém tzv. závazných posouzení, v němž by se daňový subjekt mohl správce daně dotazovat na složité problémy (zejména problematika převodních cen apod.). O závazných posouzeních by měl rozhodovat nově zřízený orgán, který by měl pobočky ve všech členských státech. Rozhodnutí vydaná v rámci závazných posouzení by byla závazná pro finanční úřady ve všech zemích EU.

4.3.6.12 Srážková daň

Srážková daň bývá uvalována na příjmy ze zdrojů ve státě, kde společnosti nejsou daňovými rezidenty. Jedná se tak o snahu státu zdanit příjem pocházející z jeho zdrojů. V Evropské unii, kde by měla platit stejná daňová pravidla pro všechny, tedy tento systém nepovažují za důvodný. Proto bych srážkovou daň na společnosti, které by byly EU rezidenty, nepoužila.

Srážkovou daň bych však aplikovala na EU nerezidenty, jelikož by mělo být cílem EU zdanit na území EU příjmy ze zdroje v EU, nehledě na to, že třetí země by neměly benefitovat ze 4 základních svobod EU.

4.3.6.13 **Systém kalkulace daně**

Zdanitelné příjmy = veškeré příjmy, které společnost generuje

- odečet daňově uznatelných nákladů (jak definováno výše)

= základ daně

- případný odečet daňové ztráty z předchozích let (maximálně do výše daně)

= základ daně po odečtu daňové ztráty

x daňová sazba

= daňová povinnost

5 Zpracování disertační práce a použité metody

5.1 Základní metody použité při zpracování disertační práce

Při řešení problematiky disertační práce byl plně využit systémový přístup, který je standardně využíván díky tomu, že chápe okolnosti v jejich vnějších i vnitřních souvislostech. Využívá kombinaci různých metod a technik z různých vědeckých disciplín. Nedílnou součástí systémového přístupu jsou metody analýzy a syntézy, indukce a dedukce, abstrakce a konkretizace. Jsou to obecně známé techniky využívané v každém výzkumu, jejichž definicí a charakteristikou se zabývá široká škála odborné literatury, proto nepovažuji za nutné je zde podrobněji specifikovat.

Pro systémový přístup je typický:

- způsob formulace problému,
- jeho pojetí,
- způsob kombinace známých metod,
- způsob interpretace získaných výsledků.

Při psaní této disertační práce byla nejvíce využívána metoda indukce. Vzhledem k tomu, že v odborné literatuře se vyskytuje mnoho článků zabývajících se problematikou konkrétních daní, případně konkrétních daňových systémů, ale již daleko méně literatury se věnuje daním obecně tak, jak se o to pokouším já, odvozovala jsem obecné závěry na základě mnoha poznatků o jednotlivostech. Samozřejmě, že metodu indukce nebyla použita bez metody dedukce, jelikož tím by mohlo dojít ke zkreslení výsledku.

Pro dosažení cílů disertační práce bylo nutné získat velké množství informací. Proto bylo přistoupeno k provedení dotazníkového šetření a řízených rozhovorů ohledně kalkulace daně korporací s experty na problematiku zdaňování korporací - především s manažery společnosti PricewaterhouseCoopers a KPMG v jednotlivých členských státech EU. K získání požadovaných informací bylo zapotřebí i podrobného studia o daňových systémech jednotlivých členských států, a to zejména z dostupných mezinárodních zdrojů, mezi něž patří databáze IBFD.

5.2 Metodika dotazníkového šetření

Pro dosažení cílů disertační práce bylo nutné získat velké množství informací. Proto bylo přistoupeno k provedení dotazníkového šetření a řízených rozhovorů s experty na problematiku zdanění korporací v jednotlivých členských zemích EU a především s manažery z různých členských zemí ze sítí společností PricewaterhouseCoopers a KPMG.

5.2.1 Vlastní dotazník

Cílem dotazníku bylo zjistit podrobné informace o tom, jak jsou zdaňovány společnosti v jednotlivých členských zemích EU – a to od zákonného rámce až po systém kalkulace daně.

V dotazníku tedy byly položeny následující otázky:

- Jaké zákony upravují problematiku zdaňování společností v dané zemi?
- Jaký typ daňového systému je v dané zemi uplatňován?
- Kdo je považován za poplatníka daně z příjmů právnických osob (či jiné daně, která je založena na stejné podstatě jako daň z příjmů právnických osob)?
- Pokud se daň z příjmů právnických osob vztahuje na společnosti, jaké entity jsou dle zákonů té které země považovány za společnosti?
- Rozlišuje daná země EU mezi rezidenty a nerezidenty? Pokud ano, jaké jsou v jejich zdanění rozdíly?
- Jaké je zdaňovací období, existuje možnost volby jiné zdaňovacího období?
- Jak se stanoví zdanitelný příjem?
- Jak se stanoví základ daně?
- Jaký je systém kalkulace daně?
- Z čeho se při stanovování zdanitelného příjmu a základu daně vychází – zejména zda-li z účetnictví, či IAS, či IFRS a zda-li se uplatňují převodové můstky a jaké?
- Co není předmětem daně z příjmů právnických osob a co je osvobozeno?
- Jak jsou definovány daňově uznatelné náklady a co mezi ně patří (prosím uvést alespoň příklady)?
- Jak jsou definovány daňově neuznatelné náklady a co mezi ně patří (prosím uvést alespoň příklady)?
- Je možné daňové ztráty převádět do dalších období? Pokud ano, lze to neomezeně nebo se uplatní nějaké omezení? Je možné daňové ztráty převádět zpětně? Je možné pro tyto účely použít i daňové ztráty vzniklé v zahraničí?

- Jaká je sazba daně z příjmů právnických osob?
- Existují snížené či nulové sazby a pokud ano, za jakých podmínek je možné je aplikovat?
- Uplatňuje se na některé typy příjmů srážková daň? Pokud ano, na jaké příjmy a v jaké sazbě?
- Jaké jsou povinnosti daňových subjektů vůči finančním úřadům? Zejména v jaké lhůtě se podává daňové přiznání, zda-li k němu musí být přiloženy účetní výkazy, jak se platí zálohová daň a daň, jaké jsou sankce za neplnění povinností.
- Existuje systém závazných posouzení? pokud ano, jak funguje? Pro koho je rozhodnutí finančního úřadu závazné? Pouze pro finanční úřad samotný, nebo i pro poplatníka či soud?
- Existuje možnost skupinového zdanění v té které zemi? Pokud ano, za jakých podmínek a co je přínosem skupinového zdanění.
- Je na příjmy společností kromě daně z příjmů právnických osob uvalována ještě jiná daň podobného charakteru?
- Existují nějaká specifika ohledně zdaňování společností v daném členském státě, které nebyly pokryty výše uvedenými otázkami?

5.2.2 Výběr respondentů

Jelikož je disertační práce zaměřena na výzkum v celé Evropské unii a díky skutečnosti, že jsem pracovala a pracuji ve společnosti, která patří do celosvětové sítě společností poskytujících daňové poradenství, rozhodla jsem se teorii spojit s praxí. Oslovila jsem tedy manažery specializující se na zdaňování společností v té které zemi – celkem tedy ve 27 členských státech. Tito mi poskytli někdy rozsáhlejší a někdy méně obsáhlé informace, nejspíše v závislosti na složitosti daňového systému v té které zemi.

Výběr respondentů byl tedy od počátku jasný.

5.2.3 Provedení dotazníkového šetření

Vlastní dotazníkové šetření bylo provedeno několika způsoby:

- **Email** – tato forma dotazování je velice výhodná z hlediska vlastního vyplňování dotazníku, tak především při jeho vyhodnocování. Drobnou nevýhodou je absence osobního kontaktu dotazovaného s tazatelem a tedy možnost okamžitého poskytnutí

doplňkových údajů či vysvětlení otázky v případě nepochopení. Tento nedostatek je však možno odstranit následným telefonním rozhovorem či doplňujícím emailem.

- **Osobním kontaktem** – tento způsob dotazování umožňuje dotazovanému plné pochopení zkoumané problematiky a také připouští diskusi na dané téma, ve které jsou často mimoděk získány další cenné poznatky o zkoumané problematice. Nevýhodou tohoto způsobu je velká časová náročnost dotazování a v tomto případě i vysoké cestovní náklady, neboť bych se musela vydat do všech 27 členských států EU.

Možnost doručení dotazníku poštou nebyla v rámci prováděného šetření použita. A to jednak z důvodů vysokých nákladů na její provedení a také předchozí zkušenosti autorky s tímto způsobem dotazování získané v rámci předvýzkumu a také při zpracovávání předchozích odborných prací a článků.

6 Přínosy disertační práce

Cílem této disertační práce bylo na základě informací o současných systémech zdaňování korporací ve 27 členských státech EU, zejména o kalkulaci základu daně, navrhnout metodu, jak harmonizovat zdaňování korporací tak, aby byly odstraněny překážky, které brání společnostem při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

Tento obsáhlý a náročný cíl byl rozdělen do těchto tří dílčích cílů:

- Analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU – tedy výzkum prováděný ve všech 27 členských státech,
- Analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností,
- Navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v EU.

Analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU, jakožto první dílčí cíl, tvoří kapitolu č. 4.1, konkrétně 4.1.1 – 4.1.27. V této kapitole byly analyzovány systémy zdaňování korporací ve všech členských státech EU k právnímu stavu 1.7.2008, a to vždy v jednotném členění (typ daňového systému, zákonný rámec, daňové subjekty, zdaňovací období, zdanitelný příjem a základ daně, daňově uznatelné a neuznatelné náklady, uplatnitelnost daňových ztrát, sazba daně, skupinové zdanění, další zdanění příjmů kromě daně z příjmů právnických osob, správa daní, srážková daň, systém kalkulace daně).

Druhý dílčí cíl, analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností, tvoří kapitolu č. 4.2, konkrétně 4.2.1 – 4.2.4. Zde jsou uvedeny pouze současné návrhy Evropské komise, tj. harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti, společné zdanění konsolidovaným základem daně, zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností, povinně harmonizovaný základ daně. Historické návrhy Evropské komise jsou uvedeny v rámci přehledu o současném stavu řešené problematiky, a to v kapitolách 3.2 (zejména 3.2.3 – EU Model Tax Convention) a 3.3 – vývoj harmonizace v oblasti zdaňování korporací a legislativa ES v oblasti zdaňování korporací.

Třetí dílčí cíl, tedy navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v EU, tvoří kapitolu č. 4.3 v následujícím členění: harmonizace strukturální, harmonizace přímá, právní

forma harmonizace, jak zohlednit výsledky negativní harmonizace, role administrativních nákladů a kalkulace základu daně, jenž se člení na podkapitoly s totožnými názvy jako u dílčího cíle č. 1, tedy u analýzy zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU.

Sumarizovala jsem a zhodnotila dosud používané metody pro výpočet daně z příjmů právnických osob ve všech členských státech EU a na základě vlastního výzkumu navrhla metodu harmonizace daně z příjmů právnických osob pro společnosti v EU. Všechny cíle této práce tedy byly splněny.

Přínos této disertační práce pro teorii a praxi dle mého názoru není možné oddělit, věda by měla vycházet z potřeb praxe (reagovat na její problémy) a naopak praxe by se měla řídit tím, co věda „vymyslí“. A právě o to jsem se snažila při své dvojí roli, čímž mám na mysli povolání daňového specialisty ve celosvětové síti poradenských společností KPMG a dále pozici studentky doktorského studia provádějící výzkum v oblasti daní. Věřím, že moje práce bude užitečná a napomůže teorii i praxi.

6.1 Konkrétní přínosy pro vědu

Za konkrétní jednotlivé přínosy disertační práce pro teorii považuji zejména:

- shrnutí dosavadního výzkumu (analýza zdaňování korporací ve všech zemích EU, analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností) včetně vysvětlení, příp. upřesnění jednotlivých odborných termínů, které může být využitelné i v rámci výuky předmětů s daňovou tematikou na vysoké škole;
- návrh metody harmonizace zdaňování korporací v EU tak, aby byly odstraněny překážky bránící společností při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států neboli aby kterákoli společnost z kteréhokoli členského státu EU mohla vstoupit na jakýkoli trh jiného členského státu EU, a to za stejných podmínek, jako ve svém domácím členském státě.

6.2 Konkrétní přínosy pro praxi

Za konkrétní jednotlivé přínosy disertační práce pro praxi považuji zejména následující:

- disertační práce může být návodem pro společnosti, jak optimalizovat svou daňovou povinnost v rámci EU;

- disertační práce může být rovněž návodem pro daňové poradce, jakožto podklad pro daňové poradenství v případě optimalizace zdanění společností v rámci EU;
- disertační práce může být i inspirací pro legislativce, jak harmonizovat zdaňování korporací v EU.

6.3 Konkrétní přínosy pro pedagogickou oblast

Přínosem v této oblasti je bezesporu ucelený přehled systémů zdaňování společností v jednotlivých zemích EU, včetně aktivit Evropské unie v této oblasti. Došlo tedy k vysvětlení, příp. upřesnění jednotlivých odborných termínů, které může být využitelné i v rámci výuky předmětů s daňovou tematikou na vysoké škole; případně by mohl být akreditován nový vyučovací předmět např. s názvem Daňová harmonizace v EU či Harmonizace zdaňování společností v EU.

Podle mého názoru by měla věda sloužit především pro neustálé zlepšování praxe, využívání nových efektivnějších postupů v reálném životě a stejně tak každá inovace a dobrý nápad, který je získán a ověřen praxí, slouží k rozvoji vědy. Proto spatřuji přínosy své práce totožné a neoddělitelné jak pro vědu, tak pro praxi.

Závěr

Podle studie *Paying Taxes 2008*, kterou publikovala Světová banka, IFS a společnost PricewaterhouseCoopers, ze zemí EU potřebují nejvíce času na splnění daňových povinností právě společnosti v České republice.

Studii *Jak se platí daně* zpracovala společnost PricewaterhouseCoopers a Světová banka v rámci projektu *Doing business 2008*. Metodologie pro výpočet celkového daňového zatížení jednotlivých zemí využívá metodiku Total Tax Contribution Framework vypracovanou PricewaterhouseCoopers, která zahrnuje všechny daně, které podniky platí. Studie srovnává počet daňových plateb, čas potřebný ke splnění daňových povinností a celkové daňové zatížení (to zahrnuje pět typů daní: daň z příjmů, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, majetkové daně, DPH a další daně jako například obecní či spotřební daně). Všechny výše uvedené indikátory pak určují celkovou výhodnost daňového systému jednotlivých zemí.

Podle zprávy je zjednodušení daňových systémů, snížení administrativní zátěže pro podniky a daňových sazeb přínosné jak pro firmy, tak pro vlády. Ze 178 porovnávaných zemí v roce 2007 zlepšilo svůj daňový systém ve vztahu k právnickým osobám 31 zemí a 65 států tak učinilo během posledních tří let. Nejvíce reforem provedlo Bulharsko následované Tureckem. Nejčastější reformou bylo snížení daní z příjmů korporací (27 zemí), ale v řadě zemí se snížila administrativní zátěž zjednodušením nebo úplným zrušením dalších daní týkajících se právnických osob. Podle studie došlo v České republice po snížení sazby daně z příjmů právnických osob mezi roky 2004 a 2005 k nárůstu daňových příjmů o 2 %.

Nejvýhodnější daňový systém mají dle studie tyto státy: Maledivy, Singapur, Hongkong (Čína), Spojené arabské emiráty, Omán, Irsko, Saudská Arábie, Kuvajt, Nový Zéland a Kiribati. Naopak v desítce zemí, kde je placení daní nejnáročnější, skončily (na místech 169 až 178) Panama, Jamajka, Mauritánie, Bolívie, Gambie, Venezuela, Středoafrická republika, Kongo, Ukrajina a Bělorusko. Česká republika obsadila 113. místo.

Administrativní náročnost placení daní je pro podniky stále velkou zátěží. V celosvětovém průměru potřebuje jedna společnost každý rok téměř dva měsíce na splnění svých daňových povinností. Mezi zeměmi jsou však velké rozdíly – například švédským společnostem stačí

vyplnit jeden elektronický formulář, zatímco v Bělorusku čeká podniky 124 daňových plateb ročně.

Z hlediska administrativní náročnosti skončila Česká republika v poslední desítce (168. místo), neboť společnosti zde potřebují 930 hodin ročně na splnění daňových povinností. To je nejvíce ze všech zemí EU. V Bulharsku, které je v rámci EU na předposledním místě, potřebují společnosti 600 hodin. Právě kvůli této administrativní náročnosti se Česká republika umístila až na 113. místě žebříčku výhodnosti daňového systému. Celkové daňové zatížení, které studie vyjadřuje jako podíl všech povinných daní a odvodů na zisku společnosti, je v České republice téměř 50 %. Nejvíce (skoro 80 %) tvoří odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Evropská unie je příkladem rozdílnosti daňových systémů. Tři země EU se umístily na předních místech žebříčku (Irsko – 6., Velká Británie – 12. a Dánsko – 13.), ale jiné tři jsou na úplném konci (Polsko – 125., Maďarsko – 127. a Rumunsko – 134.). Je vůbec harmonizace zdaňování korporací v takto rozdílných systémech reálná? A pokud ano, jak by harmonizace zdaňování korporací měla vypadat?

Použité zdroje

Literatura:

- [1] Centrum pro evropský hospodářský výzkum (ZEW), Ernst&Young: *Company Taxation in the New EU Member States*, Mannheim: Centrum pro evropský hospodářský výzkum (ZEW), 2004, 55s, dostupné zde
<ftp://ftp.zew.de/pub/zewdocs/gutachten/Studie_ZEW_E&Y_2004.pdf>
- [2] CRAIG, P., DE BÚRCA, G.: *EU LAW – Text, Cases, Materials*, 3.vydání, Oxford, Oxford University Press, 2003, 1241 s.
- [3] Comission of the European Communities (2003), Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – An Internal Market without tax obstacles – achievements, ongoing initiatives and remaining challenges, Brussels, 24.11.2003, COM(2003)726 final
- [4] Commission of the European Communities (2004), Commision Staff Working Paper, European Tax Survey, Brussels, 10.9.2004, SEC (2004) 1128/2
- [5] Comission of the European Communities (2006), Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee – Implementing the Community Lisbon Programme: Progress to date and next steps towards a Common Consolidated Corporate Tax Base, Brussels, 5.4.2006, COM(2006)157 final
- [6] Directorate-General Taxation and Customs Union: *A Common Consolidated EU Corporate Tax Base*, Brussel, 2007, dostupné zde:
<[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/COM\(2007\)223_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/whats_new/COM(2007)223_en.pdf)>
- [7] Directorate-general taxation and cystome union, Eurostat: *Structures of the taxation systems in the European Union*, Luxembourg: Office for Offical Publications of the European Communities, 2004, 361s, ISBN 92-894-7733-4.

- [8] ENDRES D., OESTREICHER A., SCHEFFLER W., SPENGEL CH.: *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*. AH Alphen aan den Rijn - The Netherlands. Kluwer Law International. 2007. 90-411-2550-7. 824 s.
- [9] European Comission. *Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Commuities, 2007, ISBN 978-92-79-04865-4
- [10] European Comission. *Structures of the taxation systems in the European Union – Data 1995 – 2004*, European Com., Luxemburg 2006, ISBN 92-79-01850-7
- [11] JANÍČEK, P. – ONDRÁČEK, E.: *Řešení problémů modelováním. Téměř nic o téměř všem*. 1. vydání Brno: PC-DIR Real 1998. 335 s. ISBN 80-214-1233-X
- [12] JACOBS, O.H., SPENGEL, C., STETTER, T., WENDT, C.: *EU Company Taxation in case of a Common Tax Base*, Mannheim: Centrum pro evropský hospodářský výzkum (ZEW), 2005, 38s, dostupný na <http://www.zew.de/de/publikationen/publikation.php3?action=detail&art=12&nr=2567>
- [13] LÁCHOVÁ, L.: *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: Aspi. 2007. ISBN: 978-80-7357-320-1
- [14] NERUDOVÁ, D.: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi. 2008. 2. vydání. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [15] ŘÍHA, L.: *Evropská unie mění názor na zdaňování společností*, Daně a právo v praxi, Praha: Aspi, a.s., 6/2003, ISSN 1211-7293.
- [16] ŠIROKÝ, J.: *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde. 2007. ISBN 978-80-7201-649-5.
- [17] TULKA, J.: *Věda a vědecká metodologie*. Univerzita Pardubice, 1995. 1.vydání. ISBN 80 – 85467 – 77 – 1.

- [18] TÝČ, V.: *Právo Evropské unie*, Ostrava: Sagit, 2004, 322 s, ISBN 80-7208-428-3.
- [19] TÝČ, V. a kol.: *Lexikon – Právo Evropské unie*, 1.vydání, Ostrava, Sagit, 2004, 322 s.
- [20] TÝČ, V.: *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*, 3. vydání, Praha, Linde, 2002, 335 s.
- [21] URBÁNKOVÁ, D.: *Pojem daně z pohledu daňové právní teorie*, časopis Daně č. 6/1998, Praha, LexisNexisCZ, str. 11-17, ISSN 1210-8103.
- [22] WENZ, M.: *The European company (Societas Europaea) - legal concept and tax issues*. European taxation, Amsterdam: Vol. 44 (2004), no. 1 ; p. 4-11, ISSN 0014-3138.
- [23] The World Bank, IFC, PricewaterhouseCoopers: *Paying Taxes 2006 – The Global Picture*. 2005. dostupné zde: <www.worldbank.org>
- [24] The World Bank, IFC, PricewaterhouseCoopers: *Paying Taxes 2008 – The Global Picture*. květen 2007. dostupné zde: <www.worldbank.org>

Další zdroje:

Databáze International Bureau of Fiscal Documentation , říjen 2008, dostupné zde:
<<http://www.ibfd.org/portal/app?bookmarkablePage=home>>

Seznam zkratek

CCCTB	Společný konsolidovaný základ daně korporací (Common Corporate Consolidate Tax Base)
DPH	daň z přidané hodnoty
EHP	Evropský hospodářský prostor
ESVO	Evropské sdružení volného obchodu
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
ESD	Evropský soudní dvůr
IFRS	International Financial Reporting Standards
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
SE	Evropská společnost
Smlouva ES	Smlouva o založení Evropských společenství
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Seznam příloh

Příloha č. 1: Znění daňových ustanovení Smlouvy ES

Příloha č. 2: Celkové daňové zatížení korporací v EU

Příloha č. 3: Seznam publikací

Příloha č. 4: Curriculum vitae

Přílohy

Příloha č. 1: Znění daňových ustanovení Smlouvy ES

Článek 90:

„Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.

Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.“

Článek 91:

„Pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.“

Článek 92:

„Osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise kvalifikovanou většinou.“

Článek 93:

„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu ve lhůtě uvedené v článku 14.“

Článek 94:

„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu.“

Příloha č. 2: Celkové daňové zatížení korporací v EU

Pořadí				
Země	Počet plateb	Čas na splnění daňových povinností	Celkové daňové zatížení	Výhodnost daňového systému
Irsko	15	9	23	6
Velká Británie	10	22	52	12
Dánsko	15	37	40	13
Norsko	3	16	86	16
Lucembursko	58	4	47	17
Lotyšsko	7	78	37	20
Estonsko	21	15	118	31
Nizozemsko	15	60	88	36
Švédsko	2	30	141	42
Slovinsko	58	92	73	63
Belgie	24	49	154	65
Portugalsko	10	123	94	66
Německo	39	65	124	67
Litva	68	54	112	71
Rakousko	58	57	142	80
Francie	65	36	157	82
Finsko	51	98	109	83
Řecko	54	93	114	86
Bulharsko	42	160	59	88
Španělsko	10	116	149	93
Česká republika	27	168	115	113
Itálie	35	134	164	122
Slovensko	83	129	121	122
Polsko	122	146	67	125
Maďarsko	68	126	143	127
Rumunsko	175	70	107	134

Pramen: Paying Taxes 2008, studie Světové banky, IFC a PricewaterhouseCoopers

Příloha č. 3: Seznam publikací

Příspěvky na konferencích

- [1] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Osvobození od daně dědické versus odměny notářů v dědickém řízení*, Sborník z konference Daně – teorie a praxe 2005, Akademie Sting, Brno 2005. ISBN 80-86342-50-6.
- [2] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Editační povinnost*, Sborník z mezinárodní konference MendelNet 2005, Mendelova zemědělská univerzita, Brno 2005. ISBN 80-86342-50-6.
- [3] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Ekonomická činnost holdingu z pohledu DPH ve světle judikatury Soudního dvora Evropských společenství*, Sborník z Doktorandského workshopu Fakulty Podnikatelské v Brně, VUT v Brně, Brno 2005. ISBN 80-214-3080-X
- [4] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Daňový pohled na poskytování reklamních a propagačních předmětů*, Sborník z vědecké konference „Progressive Methods and Tools of Management and Economics of Companies“, VUT v Brně, Brno 2005. ISBN 80-214-3099-0.
- [5] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Overview of the Trends of the Taxation Systems in the Enlarged European Union*, Brochure of 5th International Conference of PhD Students, 396 p, University of Miskolc, Hungary, 2005, Economics I., ISBN 963 661 673 6 0.
- [6] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Daňová ztráta z prodeje pozemku*, sborník z konference Daně – teorie a praxe 2006, Akademie Sting, Brno 2006. ISBN 978-80-86342-66-5
- [7] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Představují rozdílná pravidla pro zdaňování rezidentů a nerezidentů diskriminaci?*, Sborník z Doktorandského workshopu Fakulty Podnikatelské v Brně, VUT v Brně, Brno 2006. ISBN 80-214-3323-X

- [8] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Harmonizace zdaňování korporací v EU*, sborník z V. Mezinárodní vědecké konference „Management, Economics and Business Development in the new European Conditions”, VUT v Brně, Brno 2007. ISBN 978-80-7204-532-7
- [9] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Zdaňování společností v EU*, sborník z I. Ročníku mezinárodní vědecké konference „Právní a finanční aspekty mezinárodní ekonomické integrace 2007“, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Brno 2007. ISBN: 978-80-210-4286-5
- [10] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Diskriminační zdanění dividend a úroků vyplacených do zahraničí*. Festive scientific conference on the occasion of 15th anniversary of the establishment of Faculty of Business and Management Brno University of Technology, 12.-14.9.2007. Brno University of Technology, Faculty of Business and Management. ISBN 978-80-214-3482-0
- [11] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Diskriminační zdanění penzijních fondů v některých zemích EU*. konference Daně – teorie a praxe 2007, STING, spol. s r.o., Brno, září 2007. ISBN 978-80-86342-71-9
- [12] SKALICKÁ, H.: *Jak harmonizovat zdanění společností v EU?*, sborník z konference Daně – teorie a praxe 2008, Akademie Sting, Brno 2008. ISBN 978-80-86342-81-8

Příspěvky v odborných časopisech

- [1] SCHÖDLBAUEROVÁ, H., ŠILHAVÁ, M.: *Služby zdarma a nárok na odpočet*, časopis Ekonom č. 49/2005, Academia, Praha 2005, ISSN: 1210-0714.
- [2] DIVIŠ, M., SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Co je zboží a co služba*, časopis Ekonom č. 24/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.
- [3] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Náklady na dojíždění*, časopis Ekonom č. 33/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.

- [4] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Nárok na odpočet DPH: Spor o benzin*, časopis Ekonom č. 37/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.
- [5] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Kauza nizozemského bubeníka*, časopis Ekonom č. 48/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.
- [6] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Nejen elektronická podání*, časopis Ekonom č. 8/2007, Academia, Praha 2007, ISSN: 1210-0714.
- [7] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Scorpio se brání srážkové dani*, časopis Ekonom č. 19/2007, Academia, Praha 2007, ISSN: 1210-0714.

Příloha č. 4: Curriculum vitae

Mgr. Ing. Hana Skalická, BA

Rodné příjmení	Schödlbauerová
Datum narození	2. 2. 1978
Národnost	ČR
Osobní stav	vdaná
Adresa	Staroměstské nám. 88, 293 01 Mladá Boleslav
Telefon, E-mail	+420 724 856 033, hanka_sch@seznam.cz

Vzdělání a kvalifikace

9/2004 -	Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská , doktorské studium – kombinovaná forma, obor Řízení a ekonomika podniku, Ústav financí
9/2002 – 6/2004	Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská , studijní program Ekonomika a řízení podniku, obor Podnikové finance a obchod, ukončení v červnu 2004, titul Ing.
9/1999 – 1/2005	Masarykova univerzita v Brně, Právnická fakulta , studijní program Právo a právní věda, ukončení v lednu 2005, titul Mgr.
9/1998 – 6/2002	The Nottingham Trent University, Brno Business School , získání diplomu Bachelor of Arts with First Class Honours in programme Business and Finance, titul BA (Hons)

Profesní kariéra

9/2008 -	KPMG , daňové oddělení, specialista
6/2005 – 8/2008	PricewaterhouseCoopers , oddělení Daňových a právních služeb, konzultant
2/2005 – 5/2005	Tacoma Consulting, a.s. , oddělení Management & Administration, konzultant
1/1998 - 8/2008	Advokátní kancelář , Mladá Boleslav, asistent advokáta, později advokátní koncipient
1/1997 – 1/1998	Daňové a účetní poradenství ve společnosti “Everest” v Mladé Boleslavi, asistent daňového poradce

Jazykové znalosti

Aktivní	Angličtina
Pasivní	Švédština, Němčina, Španělština

1-6/2004	Právnická fakulta, Lund University, Švédsko, studium předmětů: Enforcement of European Community Law, EC Court Procedure, jazyk studia: angličtina
6-7/2003	Högskolan Kristianstad, Švédsko, intenzivní přípravný kurz švédštiny

Ostatní

Publikace	pravidelná publikace daňově zaměřených článků zejména v časopisu <i>Ekonom</i> a na různých vědeckých konferencích
Zájmy	zpěv, skládání písní, hra na kytaru a flétnu, basketball, aerobic, plavání, lyžování
Ostatní	řidičský průkaz skupiny B, vyspělá uživatelská znalost PC (MS Word, MS Excel, MS PowerPoint, MS IE, MS Windows, Lotus Notes, Aspi, Účto)