

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Komparace českého a španělského daňového systému

Comparison between Czech and Spanish tax systems

DP- PE- KFÚ – 2008 38

GABRIELA PORŠOVÁ

Vedoucí práce: Ing. Šárka Čechlovská, Ph.D. (Katedra financí a účetnictví)

Konzultant: Ing. Martina Černíková (Katedra financí a účetnictví)

Počet stran: 68
příloh: 11

Počet

9. května 2008

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mě požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím práce a konzultantem

Datum: 9. května 2008

Resumé

Diplomová práce Komparace českého a španělského daňového systému se zabývá charakteristikou španělského daňového systému a jeho komparací s českou úpravou. V práci je podrobně popsán daňový systém Španělského království, důraz je zaměřen na státem určené daně a stručně jsou popsány i lokální daně, které mají význam pro celkové zatížení daňových subjektů. Velmi stručně je přiblížen český daňový systém. Poslední dvě části práce se zabývají vzájemnou komparací a doporučeními pro Českou republiku.

Vzájemným srovnáním obou daňových systémů bylo zjištěno, že oba systémy jsou značně odlišné. Rozdílná už je samotná struktura daňového systému, počet a obsah uplatňovaných daní. Rozdílné jsou pravomoci samosprávy v daňových otázkách, kdy španělské autonomní oblasti a jednotlivé obce mohou ovlivňovat jednotlivé sazby daně.

V závěru práce jsou formulována doporučení pro Českou republiku.

Résumé

The thesis „Comparison between Czech and Spanish tax systems“ deals with the characteristic of Spanish tax system in comparison with the Czech one. There is described the tax system of Spanish Kingdom in detail. The emphasis is put on taxes set down by government and local taxes, significant to the whole burden of tax subjects, are described shortly. The Czech tax system than is sketched very briefly. Two last parts of the thesis focuses on comparison of both systems and proposes recommendations for Czech Republic.

By the comparison of Czech and Spanish tax systems was found out that both systems are considerably different. The difference is in the structure of tax systems and number and content of used taxes. The competences of self-governments in the tax matters also differ, because Spanish autonomous provinces and municipalities have influence on each tax tariff.

In the conclusion of the thesis there are formulated recommendations for the Czech Republic.

Klíčová slova

Česká republika

Daň

Daň dědická a darovací

Daň z nemovitosti

Daň z převodu nemovitosti

Daň z přidané hodnoty

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů právnických osob

Daňový systém

Komparace

Španělsko

Capital transfer tax

Comparison

Czech Republic

Gift tax

Income tax

Personal income tax

Tax

Tax system

Real estate tax

Spain

Value added tax

OBSAH

SEZNAM ZKRATEK	10
ÚVOD.....	11
1 ŠPANĚLSKO.....	12
1.1 Základní informace	12
1.2 Španělská ekonomika.....	13
1.3 Španělský daňový systém	15
1.4 Státní daně.....	16
1.5 Daň z příjmů právnických osob (Impuesto sobre sociedades)	16
1.5.1 Poplatníci daně, předmět a základ daně	17
1.5.2 Mezinárodní daňová transparence.....	18
1.5.3 Ocenění tržní ceny	18
1.5.4 Změna residence, zastavení práce v závodech, operace realizované s osobami nebo rezidentními společnostmi v daňovém ráji	19
1.5.5 Oceňování zásob	20
1.5.6 Korekce hodnoty/ceny	20
1.5.7 Ztráta hodnoty vlastněného majetku.....	21
1.5.8 Kompenzace záporného výsledku hospodaření.....	22
1.5.9 Typy daňového zatížení (sazby daně)	22
1.5.10 Slevy na dani, platba daně	22
1.5.11 Systém odpočtů.....	25
1.5.12 Retenciones a zálohy na daň.....	26
1.5.13 Zvláštní daňové režimy	26
1.5.14 Příklad: výpočet daňové povinnosti.....	27
1.6 Daň z příjmů fyzických osob (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas - IRPF)	29
1.6.1 Poplatník daně.....	29
1.6.2 Předmět daně.....	30
1.6.3 Základ daně	31
1.6.4 Osvobozené příjmy	32
1.6.5 Zdanění renty z úspor.....	33
1.6.6 Určení základu daně.....	33
1.6.7 Stanovení daňové povinnosti: sazby daně	34
1.6.7 Daňová povinnost: slevy	36
1.6.8 Retenciones	37
1.7 Daň z příjmů nerezidentů (Impuesto sobre la renta de no residentes)	39

1.7.1 Příjmy nerezidentů získané prostřednictvím stálého závodu	39
1.7.2 Příjmy nerezidentů získané bez prostřednictví stálého závodu	40
1.7.3 daňový reprezentant.....	43
1.8 Majetková daň.....	44
1.9 Dědická a darovací daň (Impuesto sobre sucesiones y donaciones)	45
1.10 Daň z přidané hodnoty (iva)	48
1.10.1 Předmět daně.....	49
1.10.2 Sazby daně a osvobození	49
1.10.3 Místo realizace zdanitelného plnění.....	50
1.10.4 Plátce daně.....	52
1.10.5 Základ daně	52
1.10.6 Navrácení daně	53
1.11 Daň z převodu majetku a kolkového (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITP y AJD)	54
1.12 Spotřební daně (Impuestos Especiales)	56
1.13 Dvozní daň/clo (Derechos arancelarios sobre importaciones).....	56
1.14 Daň z pojistných premií (Impuesto sobre Primas de Seguros)	57
1.15 Speciální daňové režimy v autonomních oblastech.....	57
1.16 Lokální daně	58
2 ČESKÁ REPUBLIKA.....	58
2.1 Hospodářství České republiky	59
2.1.1 daňový systém české republiky.....	60
3 KOMPARACE SYSTÉMŮ.....	61
3.1 Obecná komparace	62
3.2 Daň z příjmů právnických osob.....	66
3.3 Daň z příjmů fyzických osob.....	73
3.3 Impuesto sobre la renta no residentes	78
3.4 Majetkové daně	79
3.5 Spotřební a Ekologické daně.....	79
3.6 Daň z přidané hodnoty	80
4 DOPORUČENÍ PRO ČR	81
ZÁVĚR.....	85
SEZNAM LITERATURY	87
SEZNAM PŘÍLOH.....	89

SEZNAM ZKRATEK

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Státní daňová agentura)
ETVE	Entidades de tenencia de valores extranjeros
EU	Evropská unie
PYMEs	Pequeñas y Medianas Empresas (Malé a střední podniky)
IRPF	Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (Daň z příjmu fyzických osob)
IRNR	Impuesto sobre la renta de No Residentes (Daň z příjmů nerezidentů)
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
I+D+i	Investigación+desarrollo+innovación (Výzkum, rozvoj a inovace)
I+D	Investigación+desarrollo (Výzkum a vývoj)
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido (Daň z přidané hodnoty)
IS	Impuesto sobre Sociedades (Daň z příjmů právnických osob)
UTE	Uniones Temporales de Empresas (Dočasné sdružení společností)

ÚVOD

Téma své diplomové práce Komparace českého a španělského daňového systému jsem si vybrala ze dvou důvodů. Již delší dobu se zajímám o dění na Iberském poloostrově a zemích Latinské Ameriky, a to nejen o jejich jazyk a kulturu, ale i o hospodářství a politiku těchto zemí. Je zajímavé sledovat, jak má Španělsko stále velmi silný vliv na hospodářství ve svých bývalých koloniích, ať již se jedná o vlnu imigrantů do Španělska, ale i v rámci jejich vzájemné hospodářské spolupráce. Neméně zajímavé je sledovat i vliv EU na Španělskou ekonomiku.

Již ve své bakalářské práci (Adaptace Španělského království na vstup do EU) jsem se zabývala úrovní a vývojem hospodářství před vstupem Španělska do evropských struktur a po jeho vstupu a doporučeními pro Českou republiku. A proto bych se i ve své diplomové práci ráda zabývala problematikou španělského hospodářství, tentokrát z daňového hlediska. Španělsko a Česká republika mají něco společného v daňové oblasti, oba systémy totiž prošly nedávno reformou, která mnoho změnila v obou systémech.

Může se zdát, že český a španělský daňový systém nemůže mít mnoho společného. Dle mého názoru to není tak úplně pravda, po reformách v obou systémech je zajímavé sledovat, jakým směrem se jednotlivé vlády vydaly. Zda se drží svých tradic nebo se snaží o větší harmonizaci s ostatními zeměmi EU.

Druhým důvodem bylo, že mě zajímá i oblast daňové problematiky a to nejen u nás, ale i v dalších evropských zemích. Při svém pobytu na Universidad de Murcia v rámci programu Erasmus/Socrates jsem v rámci kurzu Fiscalidad Internacional (Mezinárodní daňové systémy) zpracovala práci na téma El sistema de impuesto en la República Checa (Daňový systém České republiky), kde jsem se zabývala nejen popisem našeho daňového systému, ale také srovnáním českého a španělského daňového systému. I tato moje práce

ovlivnila výběr tématu mé diplomové práce. Dále se domnívám, že je zajímavé srovnávat jednotlivé daňové systémy, vidět jak fungují v jiných zemích a z jejich úspěchů, ale i nezdarů se poučit a využít tyto poznatky k zlepšení a zefektivnění našeho českého daňového systému.

Cílem mojí diplomové práce je analyzovat španělský daňový systém se všemi jeho zvláštnostmi a odlišnostmi vzhledem k českému daňovému systému. V poslední části jsou oba systémy porovnány, analyzovány hlavní odlišnosti obou systémů a zformulována doporučení a rady pro český daňový systém.

1 ŠPANĚLSKO

1.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE ¹

Oficiální název:	Španělské království (Reino de España)
Rozloha:	504.782 km ²
Státní zřízení:	parlamentní konstituční monarchie
Počet obyvatel :	44,71 mil. (2006)
Hustota na km ² :	88 obyvatel/km ²
Počet ek. čin. obyv. :	21,6 mil.
Nezaměstnanost:	8, 6 % (4.čt.2007)

¹Oficiální portál pro podnikání a export [online]. [cit.3.5.2008]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cz/sti/spanelsko-zakladni-informace-o-teritoriu/1/1000541/>>

HDP per capita:	25300 € (odhad 2007)
Růst reálného HDP:	3,8 % (2007)
Úřední jazyk:	castellano (španělský jazyk)
Hlavní město:	Madrid
Měna:	EURO (od roku 2002)
Administrativní členění:	Španělsko je tvořeno 17 autonomními oblastmi složenými z 52 provincií (47 na Iberském poloostrově, 1 na Baleárských ostrovech, 2 na Kanárských ostrovech) a 2 enklávami Ceuta a Melilla na marockém pobřeží, které mají statut autonomních měst.
Hlava státu:	Jeho výsost král Juan Carlos I. de Bórbon y Bórbon
Předseda vlády:	José Luis Rodríguez Zapatero

Obrázek 1: Mapa španělských regionů



Zdroj: Presidencia del Gobierno [online]. Dostupné z:
<http://www.lamoncloa.es/Espana/ElEstado/OrganizacionTerritorial/default.htm>

1.2 ŠPANĚLSKÁ EKONOMIKA

V posledních dekádách zažilo Španělsko transformaci hospodářství, která postihla nejen strukturu španělské ekonomiky, ale také změnu role hospodářské politiky. Španělsko zažilo ekonomický systém zděděný silnou autarkií, která byla patrná až do šedesátých let 20.stol. Její charakteristikou byl vysoký stupeň intervence a nedostatečná integrace se svým okolím.

Integrace do Evropského společenství (ES) v roce 1986 (po dlouhém vyjednávání s orgány ES), byla impulsem k otevření se vnějšímu světu a také k liberalizaci. Členství v EU pomohlo urychlit dokončení procesu demokratizace země a překonání určité zaostalosti, ve které se nacházelo. Španělsko díky vstupu do Evropského společenství (Evropské unie), získalo přístup k penězům z evropských fondů, které pomohly Španělsku k hospodářskému pokroku. Z agrárního státu se stala moderní ekonomika, která se opírá o turismus, poskytování služeb a high tech technologií.

Španělsko dokonale využilo všech možností rozvoje, které mu Unie nabídla. Dokázalo zužitkovat veškerou pomoc Unie, tedy nejen finanční, ale i technickou, právníckou i kvalifikační a s touto pomocí naložilo nejefektivněji, jak bylo v jejich silách. Velmi rychle se španělská vláda zorientovala v evropských strukturách a maximálně efektivně dokázala využít všech možností čerpání ze strukturálních fondů.

Prostředky takto získané použilo na restrukturalizaci svého hospodářství, na modernizaci průmyslu, na rozvoj infrastruktury, rozvoj lidského potenciálu a zaostávajících regionů v zemi.

Španělsko zastávalo i důslednou regionální politiku, i když se zatím nedaří smazávat rozdíly mezi jednotlivými regiony. Všechny regiony se nadále rozvíjí a jejich ekonomická úroveň roste.

Vzrostla celková životní úroveň obyvatelstva. Snížila se nezaměstnanost v zemi, snížilo se daňové zatížení a rostoucí konkurence nedovoluje přílišné zdražování zboží a služeb.

Hlavní potenciál španělského hospodářství lze sledovat v dalším rozvoji cestovního ruchu. Turismus bude nadále klíčovým odvětvím hospodářství, z kterého poplynou namalé příjmy do státního rozpočtu.

Dnes je Španělské království moderní demokracií a je důležitou součástí Evropského společenství.

1.3 ŠPANĚLSKÝ DAŇOVÝ SYSTÉM²

Španělský daňový systém je moderní a konkurenceschopný. Byl k tomu donucen fiskálním tlakem ze sousedních zemí, který ho přinutil redukovat počet existujících daní a jejich zjednodušení.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT - španělský úřad, který má na starosti daňové otázky v zemi) se stala významnou součástí španělské administrativy. Rovněž tak v porovnání s jinými úřady zabývajícími se daňovou problematikou ostatních evropských zemí, zaujímá AEAT význačné místo v evropském kontextu pokud jde o modernizaci a adaptaci a začleňování nových technologií pro spolupráci úřadů. Mimo jiné je tu možnost prezentovat své deklarace o jednotlivých daních prostřednictvím technologií telematiky.

Španělský daňový systém rozeznává: daně (impuestos), dávky a poplatky (tasas) a speciální poplatky (contribuciones especiales)³. Poplatky, dávky a speciální poplatky (platby za veřejné statky) přinášejí do španělského státního rozpočtu méně peněz než daně a jsou vybírány z důvodu realizace veřejných služeb nebo pro získání veřejného statku (např. pro realizace veřejných staveb).

Dle teritoriálního rozdělení Španělska existují tři úrovně zdanění: státní, autonomní (jednotlivé autonomní oblasti) a lokální (obce), ve své práci se zabývám daněmi stanovenými státním aparátem Španělska, dále se zabývám právy autonomních oblastí i obcí ukládat a vybírat poplatky a daně, okrajově jsou zmíněny i speciální režimy, které existují na Kanárských ostrovech, v autonomních oblastech País Vasco (Baskicko) a Navarra.

Dále je podstatné, že španělská administrativa vypracovala ambiciózní projekt daňové reformy, který vstoupil v platnost roku 2007. V reformě byly implikovány změny, které jsou rozloženy do více daňových období.

Mezi jiným aspekty, reforma napomohla k snížení daně z příjmů právnických osob (Impuesto sobre Sociedades) z 35% až na 30% (v roce 2007 na 32,5% a v roce 2008 na 30%) pro velké společnosti a snížení na 25% pro PYMEs (malé a střední podniky), dále pak

² *Guía de negocios en España: Sistema fiscal*, Interes, Edición 2007, Ministerio de industria, turismo y comercio, Madrid 2007, NIF: A-84479013

³ Centrum pro regionální rozvoj České republiky [online]. [cit.3.5.2008]. Dostupné z: <http://www.crr.cz/index.php?did=159>

zjednodušení výpočtu daně z příjmů fyzických osob (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) a změnu ve zdanění nerezidentů, na které není aplikována Úmluva o dvojím zdanění (nejdůležitější změna proběhla ve zdanění z kapitálových zisků z 35% na 18%).

1.4 STÁTNÍ DANĚ

Daně stanové státem se dají rozdělit do dvou skupin:

Přímé daně

Z příjmů

- Daň z příjmů právnických osob (Impuesto sobre Sociedades IS),
- Daň z příjmů fyzických osob (Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas IRPF),
- Daň z příjmů nerezidentů (Impuesto sobre la renta de No Residentes IRNR).

Z majetku (týká se pouze soukromých osob)

- Majetková daň (Impuesto sobre el Patrimonio IP),
- Dědická a darovací daň (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ISD).

Nepřímé daně

- Daň z přidané hodnoty (Impuesto sobre el Valor Añadido IVA),
- Daň z převodu majetku a kolokovního (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITP y AJD),
- Spotřební daně (Impuestos Especiales),
- Dovošní clo (Derechos arancelarios a la importación),
- Daň z pojistných premií (Impuesto sobre las Primas de Seguros).

1.5 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB (IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES)

Daň z příjmů právnických osob upravuje zákon o dani z příjmů právnické osoby, schválený Královským dekretem 4/2004 z 5. března, dále Královským dekretem 1777/2004 z 30. července.

Základním faktorem určujícím zda lze nebo nelze na společnost aplikovat daň z příjmu právnických osob je určení daňové rezidence. Aby byla společnost považována za daňového rezidenta Španělska, stačí, když splňuje jednu z následujících náležitostí:

- Společnost byla založena podle španělských zákonů,
- Společnost má své sídlo ve Španělsku,
- Společnost má výkonné ředitelství ve Španělsku.

Za účelem určení společností, které sídlí v daňových rájích je aplikováno nařízení odstavce 1 Královského dekretu 1080/1991, který obsahuje 48 teritorií, které jsou klasifikovány jako daňové ráje. Nicméně za daňové ráje nejsou považovány země a teritoria z tohoto seznamu, pokud s nimi má Španělsko podepsané smlouvy o zamezení dvojího zdanění s doložkou o výměně informací (nebo úmluvou o výměně informací).

V případě sporu o rezidenturu jsou aplikována ustanovení ze smluv o zamezení dvojího zdanění, které má Španělsko podepsané s ostatními státy.

Rezidentní společnosti zdaňují svoje celosvětové příjmy. Zdaňované příjmy obsahují všechny výnosy z obchodních činností, příjmy z investic, které nejsou spojené s běžnými obchodními aktivitami a příjmy vytvořené převodem aktiv.

1.5.1 POPLATNÍCI DANĚ, PŘEDMĚT A ZÁKLAD DANĚ

Poplatníci daně

- Právnické osoby.
- Investiční fondy.
- Dočasná sdružení společností.
- Fondy rizikového kapitálu.
- Penzijní fondy.
- Fondy zabývající se hypotečními operacemi atd.

Poplatníci daně nejsou

- Stát, autonomní oblasti, města.

- Orgány veřejné správy (na úrovni státní, autonomní i státní).
- Španělská národní banka.
- Veřejné orgány správy sociálního zabezpečení.
- Instituto de España a Španělská královská akademie.

Částečně jsou od daně osvobozeny

- Neziskové organizace.
- Komory odborových svazů, komory živnostníků atd.

Základ daně je definován jako rozdíl mezi příjmy a výdaji za zdaňovací období. Vypočítá se z výsledku hospodaření dle účetních předpisů, které respektují fiskální principy. Náklady společnosti musí být odvozeny z účetních knih a musí odpovídat pravidlům uznatelnosti.

1.5.2 MEZINÁRODNÍ DAŇOVÁ TRANSPARENCE

Podstatou mezinárodní daňové transparency je, že každá podnikatelská jednotka, která je rezidentní na území Španělska, musí zahrnout do svého daňového základu také příjmy získané ze zahraničních poboček. Mezinárodní daňová transparency se aplikuje:

- Pokud španělská společnost má podíl roven či větší než 50% na základním kapitálu, na rozdělení hospodářského výsledku nebo na počtu hlasů při valné hromadě pobočky. Tato podmínka neplatí ovšem stoprocentně, mezinárodní daňová transparency není aplikována v případě, že nerezidentní jednotka je rezidentem jiného státu Evropské unie, který není klasifikován jako daňový ráj. Podíly, které vlastní spojené společnosti či osoby (rezidenti či nerezidenti), se započítávají v celé výši jejich podílů.
- Zaplacená daň nerezidentní jednotky (daň z příjmů právnických osob nebo ji podobná daň) z čistých příjmů, je nižší o 75% než jak by odpovídalo španělské normě.

1.5.3 OCENĚNÍ TRŽNÍ CENY

Účetní případy musí být oceněny cenou pořízení nebo výrobními náklady.

Nicméně v určitých případech je nutné z daňových důvodů aplikovat obvyklou cenu na trhu. Tato metoda se aplikuje, pokud se jedná o:

- Bezplatně převedená aktiva ve prospěch účetní jednotky.
- Aktiva vložená společností.
- Převedená aktiva společníky kvůli rozpadu, separaci společníků, redukci kapitálu s vrácením vkladu, rozdělení první emise a výplata zisků.
- Aktiva nabytá směnou.
- Aktiva nabytá výměnou.

Ukutečněné operace mezi osobami nebo spojenými společnostmi jsou oceňovány tržní cenou (cena, která by byla dohodnuta osobami nebo nezávislými společnostmi v podmínkách volné hospodářské soutěže).

Za porušení daňových pravidel se považuje zatajení nebo předložení nekompletní dokumentace či předložení dokumentace s nepřesnými či falešnými daty.

K porušení daňových pravidel dochází také, pokud tržní cena není odvozena z dokumentace, která je relevantní pro daň z příjmů právnických osob nebo pro daň z příjmů fyzických osob či daně z příjmů nerezidentů.

Spojení společností se definuje jako spojení společníků nebo podilnických společností, podílnictví musí být stejné nebo větší než 5% na základním kapitálu nebo 1% pokud se jedná o schválené cenné papíry z obchodování na regulovaném trhu.

Doplňkově legislativa, která upravuje Impuesto sobre Sociedades, dovoluje uzavřít předběžnou úmluvu s daňovou autoritou. Plátce daně z příjmu může předložit daňové autoritě návrh na ocenění provedené operace se sestřinými společnostmi na základě podmínek na trhu. Pokud je návrh schválen daňovou autoritou, ujednané ocenění má platnost během čtyř daňových období.

1.5.4 ZMĚNA REZIDENCE, ZASTAVENÍ PRÁCE V ZÁVODECH, OPERACE REALIZOVANÉ S OSOBAMI NEBO REZIDENTNÍMI SPOLEČNOSTMI V DAŇOVÉM RÁJÍ

Do základu daně se musí integrovat rozdíl mezi tržní cenou a účtovanou cenou majetku pokud:

- Se jedná o majetek rezidentní společnosti, která přesunuje svoje sídlo mimo španělské teritorium.

- Majetek byl určen stálému závodu, který je umístěn na španělském území, který ukončil svoji činnost nebo,
- Majetek je určen stálému závodu, který je umístěn na španělském území a který bude převeden do zahraničí.

1.5.5 OCEŇOVÁNÍ ZÁSOB

Neexistují daňové normy pro oceňování zásob. Důsledkem toho jsou všechny účetně použitelné metody ocenění zásob zároveň daňově uznatelné (metody ocenění zásob LIFO, FIFO a náklady váženého průměru). Stejně pravidlo je aplikováno také na přecenění zásob.

1.5.6 KOREKCE HODNOTY/CENY

Amortizace

Odpis je odvozený daňový náklad. Vykázané znehodnocení musí odpovídat skutečnosti a musí být zanesené v účetnictví.

Úřední koeficienty pro amortizaci. V případě, že se aplikují koeficienty amortizace podle úřední tabulky, je plátce daně osvobozen od dokazování skutečného opotřebení majetku.

Ukázka koeficientů amortizace, které se uplatňují v současnosti:

Tabulka č. 1: Koeficienty pro odpisy majetku

Koeficienty v procentech		
	maximum	minimum
Průmyslové budovy	3	1,47
Komerční budovy	2	1
Movitý majetek	10	5
Hardware	25	12,5
Software	33	16,7
Automobily	16	7,14
Stroje	12	5,55

Zdroj: *Guía de negocios en España*, Sistema fiscal, Interes, Edición 2007, Madrid, NIF:A-84479013

Degresivní metoda odepisování

Tato metoda se může použít pro odepisování všech typů majetku kromě budov. Degresivní metoda odepisování spočívá v tom, že v prvních letech životnosti majetku jsou odepisované zvýšené částky.

Další metody odepisování

Společnosti, které, si například z technických důvodů, přejí odepisovat svůj majetek aplikací odlišných koeficientů od úředně stanovených, mohou formulovat vlastní odpisový plán, jehož aplikovatelnost musí být schválena daňovou autoritou.

Průmyslové podniky (například hornické společnosti, průmyslové podniky v procesu reorganizace), mohou žádat o povolení odepisovat svá aktiv dle svých pravidel v souladu se specifickými zákony.

Odepisování nehmotného majetku

Obecně se nehmotný majetek odepisuje stejnými metodami, jako se odepisuje hmotný majetek, po dobu své ekonomické životnosti.

Tento majetek se může odepisovat až 20 let, pokud jsou splněny určité náležitosti.

Minimální doba fiskální amortizace značky (loga), duševních práv a dalšího nehmotného majetku, které nemá omezenou dobu platnosti, je deset let.

1.5.7 ZTRÁTA HODNOTY VLASTNĚNÉHO MAJETKU

Opravné položky k nedobytným pohledávkám

Vytvořená opravná položka pokrývá riziko možnosti insolventnosti odběratelů. Jediná daňově povolená metoda je vytvoření opravné položky z vlastních zdrojů. Výše opravné položky je individuální ke každé nedobytné pohledávce. Aby tvorba opravné položky byla daňově uznatelná, musí být splněny následující podmínky:

- Uplynulo 6 měsíců od splatnosti dluhopisu.
- Pokud je dlužník v konkurzu (úředně vyhlášeném).
- Pokud je dlužník souzen pro majetkový trestný čin.
- Pokud pohledávky byly žalovatelné nebo byly objektem soudní pře nebo arbitrážního jednání.

Daňově uznatelné nejsou opravné položky vytvořené z důvodu nedobytné pohledávky vůči sestřiným společnostem.

1.5.8 KOMPENZACE ZÁPORNÉHO VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ

Rezidentní společnost na španělském území může kompenzovat negativní výsledek hospodaření s čistými příjmy v následujících pěti zdaňovacích obdobích. Nově založené společnosti mohou využít této kompenzace ve lhůtě až 15 let od prvního zdaňovacího období, kdy dosáhli kladného hospodářského výsledku.

1.5.9 TYPY DAŇOVÉHO ZATÍŽENÍ (SAZBY DANĚ)

Základní sazbou daně pro plátce daně z příjmů právnických osob za daňové období 2008 je 30%.

Jsou stanoveny i zvláštní sazby daně. Ty se vztahují na některé instituce kolektivního investování zahrnující investiční fondy, které investují do nemovitostí (1%), určitá družstva (20%), podnikatelské jednotky, které se zabývají výzkumem a těžbou uhlovodíkových paliv (35%).

Zvláštní daňová sazba platí také pro malé podniky⁴. Sazba daně je 25% až do hodnoty základu daně 120.202,41 €, od této hodnoty se uplatňuje 30% sazba daně.

1.5.10 SLEVY NA DANI, PLATBA DANĚ

Reinvestování zvláštních zisků

Všeobecně je tato sleva stanovena ve výši 12% z dosaženého zisku z převodu majetku, podmínkou je, že obdržená hodnota tohoto převodu je objektem opětovného investování.

Je povolena částečná sleva v případě částečné reinvestice. Sleva je stanovena na 12% z části zisku, který je proporční k reinvestované hodnotě.

Sleva je uplatněna v období, ve kterém se realizuje reinvestice a je aplikována bez ohledu na výši vyměřené daně.

Slevy: investice a investice do profesního vzdělání

Sleva ve výši 8% z uskutečněné investice do nových stálých aktiv, která jsou využívána k:

⁴ Malé podniky jsou určovány dle obrátu.

- Ochrana životního prostředí. Spočívají v instalaci zařízení, která zabraňují znečišťování ovzduší, které pochází z průmyslové výroby.
- Ochrana proti kontaminaci vodních zdrojů: povrchových vod, podzemních vod a moře prostřednictvím snížení produkce či dalšího využití průmyslových odpadů.
- Nákup automobilů, které mají ve své výbavě katalyzátory, které napomáhají redukovat znečištění ovzduší.

Sleva 14% z investice, která byla uskutečněna do určených statků, které jsou v kulturním zájmu. Vztahuje se k nákupu řečených statků (pokud tento statek zůstane v majetku společnosti po dobu ne kratší než čtyři roky).

Investice do zařízení, které navádí a lokalizují automobily prostřednictvím satelitu, které je začleněno do výbavy dopravních prostředků, které jsou využívány v průmyslu či komerčnímu provozu, dává daňovému poplatníkovi právo využít slevu z daně ve výši 8% dané investice.

Investice k instalaci plošin, které umožní přístup do veřejného dopravního prostředku, hendikepovaným osobám nebo instalace zařízení, která zabraňují pohybu invalidního vozíku, v dopravním prostředku veřejné hromadné dopravy, přináší daňovému poplatníkovi práva využít slevy na daň ve výši 8% z hodnoty dané investice.

Sleva 18% na investice do filmové či audiovizuální španělské produkce.

Finanční koproduktor, který se podílí na španělské produkci dlouhometrážního filmu, má právo uplatnit 5% slevu z této finanční investice, s limitem 5% z příjmů z investice v daném daňovém období.

5% z uskutečněných investic, pokud se jedná o edici knih.

27% sleva na uskutečněné investice v daňovém období pokud se jedná o investice do vědeckého výzkumu a vývoje. Dále je možné odečíst 18% z osobních nákladů, které se vztahují výlučně k výše jmenovaným aktivitám a které odpovídají určitým typům projektů (vědecký výzkum).

Stejně tak se odečítá 9% z uskutečněných nákladů v daňovém období v souvislosti s technologickými inovacemi a 13% v případě nákladů, které byly vynaloženy na projekty, jejichž realizaci provedly univerzity nebo jejich orgány či centra.

Kromě nákladů na vlastní výzkum a vývoj, je také stanovena sleva na investice vynaložené na nákup nemovitého a nehmotného majetku (výjimkou jsou investice do budov a pozemků), který je výlučně využíván k výzkumu a vývoji. Sleva je ve výši 9%. Tyto statky musí zůstat v majetku společnosti, až do konce všech aktivit, které se týkají prováděného výzkumu a vývoje.

12% sleva na následující realizované investice:

- Zřízení stálých poboček nebo závodů v zahraničí, na koupi podílů v zahraničních společnostech nebo založení poboček, jejich zřízení je přímo spojeno s vývozními aktivitami zboží či služeb nebo s pronájmem turistických služeb ve Španělsku.
- Náklady propagace a reklamy na uvedení nového výrobku na trh, průzkum a vstup na nové zahraniční trhy a účast na veletrzích (zahrnuty jsou i takové veletrhy, které jsou mezinárodního charakteru a konají se na území Španělska.

Slevu 4% z nákladů vynaložených na profesní vzdělávání. Sleva se aplikuje také v případě vynaložených nákladů s cílem naučit zaměstnance užívat a zacházet s novými technologiemi. Do této skupiny jsou zahrnuty náklady na opatření, zjednodušení nebo financování připojení k internetu.

Slevy na dani: zaměstnanecký penzijní plán

Tato pobídková sleva je určena pro daňové poplatníky, kteří vytvářejí zaměstnanecký penzijní plán nebo pokud vytváří soustavu vzájemné sociální pomoci, ve prospěch zaměstnanců, jejichž hrubý roční příjem je nižší než 27.000 €. Pokud roční hrubý příjem přesahuje takovou hodnotu, sleva je aplikována na proporcionální část daně, která odpovídá 27.000 €.

Sleva činí 8% z daně.

Sleva na dani: vytvoření pracovního místa pro hendikepované pracovníky

Požadavky na tuto slevu jsou následující:

- Pracovní místo musí být na dobu neurčitou a na standardní pracovní dobu.
- Hodnota slevy je 6.000 €/rok na nového hendikepovaného zaměstnance.

Součet všech popsanych slev nemůže překročit 35% hodnoty vyměřené daně (která byla snížena o slevy na zamezení dvojího zdanění buď tuzemského, nebo mezinárodního a bonifikací)

V každém případě uznané slevy, které nebyly využity, mohou být využity v daňových obdobích s lhůtou, která je deset let.

Sleva na zamezení dvojího zdanění: dividendy a kapitálové zisky

Tato sleva zcela zamezuje dvojímu zdanění v případě, že se jedná o společnost, která obdržela dividendy ze společností, ve kterých má podílnictví nejméně 5% na základním kapitálu a pokud je tato společnost španělským rezidentem.

Částky, na nichž není uplatněná sleva z důvodu nedostatečnosti výše vypočtené daně, lze uplatnit jako slevu na dani v dalších daňových obdobích, která následují bezprostředně šest let po sobě.

Sleva zamezující dvojímu mezinárodnímu zdanění

Španělská legislativa přijala systém „imputación ordinaria“⁵ a systém osvobození „impuesto subyacente“⁶ (underlying tax), v případě dividend, aby zabránila dvojímu mezinárodnímu zdanění.

1.5.11 SYSTÉM ODPOČTŮ⁷

Tato metoda se zakládá na tom, že všechny získané renty nebo kapitálové zisky ze zahraničí, jsou zahrnuty do základu daně za účelem výpočtu daně. Z vypočtené daně je možné odečíst částky daně skutečně zaplacené v zahraničí, částka odpočtu je limitovaná. Maximální částka, která může být odečtena, je taková, která by odpovídala částce daně, která by byla zaplacená z těchto rent na španělském území. Výpočet je proveden tak, že jsou sečteny všechny získané renty v jedné zemi.

Pokud se v základu daně počítá s dividendami nebo podíly na zisku, které byly vyplaceny nerezidentní jednotkou na španělském území, odečítá se skutečně zaplacená daň. Toto odečtení, společně s odečtením popisovaným výše, nemůže převyšovat vypočtenou daň, která by byla zaplacená z těchto zisků ve Španělsku.

⁵ Sistema de imputación – je systém který kalkuluje daň jako základ daně z veškerých získáních výnosů plátce daně a to i z takových výnosů, které získal v zahraničí, tento systém rozlišuje dva modely

- a) metodo de la imputación integra – tato metoda počítá s celkovými příjmy získanými ze zahraničí a je tedy z nich vypočítávána daň, tato metoda respektuje neutralitu daní.
- b) imputación ordinaria – tato metoda bere v úvahu jen to co by bylo zaplacenó (tedy jaká by byla zaplacená daň) ze základu daně na národním teritoriu.

⁶ Systém osvobození „impuesto subyacente“ - v tomto případě je daň zaplacená v zemi vzniku renty, je tato daň pokládána jako daňově uznatelný náklad v zemi, ve které je plátce daně rezidentem, tedy daň zaplacená v zahraničí je odečtena od základu daně.

⁷ Systém osvobození „impuesto subyacente“

Částky, které z důvodu nedostatečnosti vypočtené daně, nemohly být uplatněny, lze uplatnit v následujících nepřetržitě po sobě jdoucích deseti letech.

1.5.12 RETENCIONES⁸ A ZÁLOHY NA DAŇ

Určité výnosy jako jsou úroky a dividendy, jsou předmětem retencí (ze získaných příjmů je povinnost zaplatit určitou část jako zálohu na daň), tato částka je likvidována na konci daňového období jako zaplacená záloha na daň z příjmů.

Dále je pak s určitými výjimkami předmětem retencí pronájem nemovitého majetku ve výši 18% ze zaplaceného nájemného.

Španělské společnosti mají povinnost platit tři zálohy na daň z příjmů (v dubnu, v říjnu a v prosinci každého roku) během zdaňovacího období, zálohy jsou vypočítány z dílčích základů daně, které se stanoví vždy třetí, devátý a jedenáctý měsíc každého kalendářního roku a jsou placeny ve výši aplikované sazby daně vynásobené číslem 5/7 (pro daňové poplatníky, kteří jsou zatíženi základní sazbou daně je to 21%).

Tento postup je závazný pro plátce daně, jejichž obrát byl vyšší než 6.010.121 euro v předchozích 12 měsících. Pro tento postup se mohou dobrovolně rozhodnout i ostatní podnikatelské jednotky, které nesplňují podmínku výše obrátu.

Podnikatelské jednotky, jejichž objem obrátu nepřevyšuje předepsanou výši, platí zálohu na daň z příjmů ve výši 18% z daňové povinnosti, která byla vyměřena za předchozí zdaňovací období.

Retenciones a zaplacené zálohy na daň jsou zúčtovány ročně v odpovídajícím zdaňovacím období. Pokud částka retencí a zaplacených záloh převyšuje vypočítanou daň, vzniká podnikatelské jednotce právo na vrácení tohoto rozdílu (přebytku).

1.5.13 ZVLÁŠTNÍ DAŇOVÉ REŽIMY

Zákon o dani z příjmů právnické osoby (Impuesto sobre Sociedades) obsahuje normy, které regulují zvláštní režimy zdanění. Jedná se o následující režimy, jejichž bližší charakteristika je uvedena v příloze.

- Daňový režim pro skupiny společností.
- Španělská a evropská sdružení pro ekonomický zájem.

⁸ Retenciones – je povinnost podnikatelské jednotky zaplatit z určitých vymezených příjmů zálohu na daň z příjmů, která je likvidována na konci daňového období.

- Dočasná sdružení společností UTE.
- Daňové pobídky pro společnosti s omezenou velikostí.
- Jednotky držící hodnoty v zahraničí (ETVE)⁹

Další speciální režimy zdanění

Další speciální režimy zdanění se aplikují na společnosti a fondy rizikového kapitálu, na společnosti zabývajících se průmyslovým rozvojem a na instituce kolektivního investování.

Dále se speciální režimy zdanění aplikují na společnosti hornického odvětví, na společnosti jejichž aktivitami je výzkum a využití uhlovodíků (na tyto společnosti je uplatňována sazba daně ve výši 40%) a na rejdařské společnosti.

Obecná ustanovení

Zdaňovací období se shoduje s hospodářským rokem.

Roční daňové přiznání musí být předloženo během 25 dní následujících po šesti měsících po skončení daňového období

1.5.14 PŘÍKLAD: VÝPOČET DAŇOVÉ POVINNOSTI

Pro příklad byla zvolena společnost s ručením omezeným, která je španělským daňovým rezidentem (Teleco,S.L.¹⁰). Předmět podnikání společnosti Teleco je poskytování telekomunikačních služeb. Společnost měla v daňovém období 2007 následující hospodářský výsledek před zdaněním: 7.225.000 euro. Společnost provedla následující účetní operace, které mohou mít vliv na výpočet daňové povinnosti, kterou musí odvést daňové autoritě.

- Společnost má kanceláře, které nejsou jejím majetkem a za pronájem těchto kanceláří platí ročně 200.000 euro. Také pronajímá budovu, kterou má ve svém vlastnictví, příjmy z pronájmu tvoří ročně 100.000 euro. Vzniká povinnost zaplatit zálohu na dani (retención) 18.000 Euro.
- Společnost zaúčtovala daňově uznatelné náklady ve výši 2.348.000 Euro.
- Bylo zaúčtováno 170.000 euro. Z této částky 125.000 Euro odpovídá klientům, kteří měli uhradit pohledávku před více než 6 měsíci.

⁹ Entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE) – jedná se o společnosti, jejichž předmětem podnikání je řízení a správa cenných papírů, které reprezentují základní kapitál nerezidentních společností ve Španělsku.

¹⁰ S.L. – Sociedad Limitada – španělská obdoba společnosti s ručením omezeným

- d) Loňský rok byly vytvořeny opravné položky ve výši 350.000 euro k pohledávkám, které měli zpoždění ve splacení při loňském výpočtu daně dva měsíce.
- e) Byla zaregistrována částka ve výši 250.000 euro, které odpovídá osobním ztrátám.
- f) V majetku společnosti je software, který byl pořízen 1. července předchozího zdaňovacího období, v pořizovací ceně 350.000 Euro. V tomto roce byl uplatněn odpis ve výši 300.000 Euro.
- g) V majetku společnosti se nachází počítače, které byly pořízeny 1. dubna předchozího daňového období. Tento rok byl uplatněn účetní odpis v hodnotě 20.000 Euro.
- h) Byla realizována investice do výzkumu a vývoje v částce 620.000 Euro. Průměr vynaložené částky v dvou předchozích letech dosáhl v tomto projektu 120.000 Euro.
- i) Společnost vynaložila v rámci vzdělávání svých zaměstnanců (kurzy výpočetní techniky a dalších odborných kurzů) 30.000 Euro. Průměr nákladů, které společnost vynaložila v tomto směru, za poslední dva roky, je 6.000 Euro.
- j) Společnost získala akcie, které přinesly dividendy v hrubé výši 105.000 Euro, z nich musela společnost zaplatit zálohu na daň (retención) ve výši 18.900 Euro. Tyto akcie byly nakoupeny 15. února a byly převedeny o měsíc a půl později.
- k) Společnost uhradila v zálohách na dani z příjmu právnických osob částku 2.400.00 Euro.

Výpočet daně

Hospodářský výsledek	7.225.000
Odpočitatelné položky	
Daňově uznatelné náklady	2.348.000
Provisión por inslovincias ¹¹	125.000
Opisy software ¹²	100.000
Opisy hardware ¹³	5.000

¹¹ Obdoba: opravná položka k pohledávkám

¹² Hodnota z odpisů, která není daňově uznatelná (tedy rozdíl mezi účetní a daňově uznatelnou hodnotou odpisu).

Osobní ztráty	225.000
Připočitatelné položky	
Opravná položka k pohledávkám, která byla vytvořena v minulém zdaňovacím období	350.000
Základ daně	9.678.000
Sazba daně (rok 2007)	32.5%

Slevy na dani

Investice na I+D	262.400
Náklady na profesní vzdělávání	2.160

Daňová povinnost 2.880.790

Slevy a zálohy na dani

Retención ¹⁴ z dividend	18.900
Retención z pronájmu	18.000
Zaplacené zálohy na daň	2.400.000

Vlastní daňová povinnost 443.890

1.6 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB (IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - IRPF)

Tato daň je upravena zákonem 35/2006 z 28. listopadu 2006, o Impuesto sobre la Renta de Persona Físicas (IRPF).

Zdanění nerezidentních fyzických i právnických osob ve Španělsku, je upraveno jiným zákonem.

1.6.1 POPLATNÍCI DANĚ

Poplatníky daně z příjmů fyzické osoby jsou:

- Fyzické osoby, které mají svoje obvyklé bydliště na španělském území nebo,

¹³ Hodnota z odpisů, která není daňově uznatelná (tedy rozdíl mezi účetní a daňově uznatelnou hodnotou odpisu).

¹⁴ Retención – je povinnost podnikatelské jednotky zaplatit z určitých vymezených příjmů zálohu na daň z příjmů, která je likvidována na konci daňového období.

- Fyzické osoby španělské národnosti, které mají své obvyklé bydliště v zahraničí, ale splňují některé z podmínek stanovených zákonem (osoby jako diplomatické a konzulární pracovníci). Dále se jedná o osoby španělské národnosti, které se přestěhovaly do daňového ráje (toto pravidlo je aplikováno během roku, kdy byla realizovaná změna bydliště a další čtyři následující roky).

Fyzická osoba je považována za rezidenta s obvyklým bydlištěm na španělském území pokud splňuje jednu z následujících podmínek:

- Pokud se fyzická osoba zdržuje více jak 183 dní kalendářního roku na španělském území.

V případě zemí, které jsou klasifikované jako daňový ráj, daňová autorita může vyžadovat, aby se prokázala délka pobytu, která překračuje 183 dní v kalendářním roce.

- Jeho hlavní aktivity nebo základ jeho aktivit nebo ekonomických zájmů se nachází ve Španělsku a to přímo i nepřímo.

Fyzická osoba je považována za daňového rezidenta ve Španělsku, pokud ve Španělsku trvale bydlí jeho manželka nebo manžel (pokud nejsou v rozluce) a děti, které nejsou plnoleté a jsou na poplatníkovy existenčně závislé.

Dále nezaniká povinnost daňového poplatníka takové španělské fyzické osobě, která prokáže novou rezidenci v daňovém ráji (toto pravidlo je uplatňováno v roce změny rezidence a pak další čtyři roky).

Zahraniční osoby, které byly přeloženy do Španělska z pracovních důvodů, a tím nabyli daňovou rezidenci, mohou za určitých podmínek zdaňovat své příjmy podle IRNR.

1.6.2 PŘEDMĚT DANĚ

Plátce této daně zdaňuje své veškeré příjmy (ať je získal ve Španělsku či jinde na světě). Předmět daně také v určitých případech obsahuje příjmy ze zahraničních společností. Stejně tak zdaňuje nárůst majetku (nebo jeho snížení) za kalendářní rok, zdaňuje se čistá část nárůstu po odečtení nákladů prokazatelně vynaložených na obdržení těchto příjmů.

Systém zdanění a plátce daně

Existuje možnost zdaňovat své příjmy ve formě individuální nebo společné (v případě rodiny). Nicméně existuje pouze jednotný sazebník se dvěma stupni (obecnou a autonomní).

1.6.3 ZÁKLAD DANĚ

Zákon stanovuje obecnou část základu daně a základ daně z úspor.

Obecné příjmy jsou tvořeny výsledkem sumace následujících zůstatků:

a) Salda, které je výsledkem sčítání a vzájemné kompenzací (bez stanoveného limitu) následujících položek.

- Příjem za závislé činnosti.
- Příjmy z nemovitých aktiv.
- Příjmy získané cesí se spojenou společností z vlastního kapitálu.
- Další příjmy z hmotných aktiv, které nejsou součástí příjmů z úspor, stejně tak výnosy z převodu práv na využití fotografií/obrazu, pokud pochází z duchovního vlastnictví a pokud není plátcem daně jejich autorem nebo příjmy pocházející z průmyslového vlastnictví, pokud se nejedná o podnikatelskou činnost provedenou plátcem daně.
- Výnosy z podnikatelské činnosti.
- Získané renty z nemovitého majetku.
- Získané renty ze společností, které se nacházejí v režimu mezinárodního transparentního zdanění.
- Příjmy získané z převodu autorských práv k obrazu/fotografii.

b) Pozitivního salda, které je výsledkem součtu a vzájemné kompenzace změny majetku, která není uvedena v prohlášení o převodu majetku.

Příjmy z úspor jsou výsledkem součtu následujících položek:

a) Pozitivní saldo je výsledkem součtu a kompenzací (pouze v rámci tohoto základu daně):

- Příjmů získaných z podílu na vlastním kapitálu jakéhokoliv typu společnosti.

- Příjmů získaných z převodu vlastního kapitálu na třetí osobu, která není spřízněná.
- Příjmů pocházejících z kapitálových operací, ze životního pojištění a ze smluv o pojištění proti invaliditě a renty vytvořené vložením kapitálu.

b) Pozitivní saldo, které je výsledkem součtu a vzájemné kompenzace (pouze mezi sebou) změny majetku, které nejsou uvedeny v prohlášení o převodu majetku. Pokud výsledek vykáže negativní saldo, jeho hodnota může být vykompenzována s pozitivním vykázaným saldem v daňovém přiznání během následujících 4 let.

1.6.4 OSVOBOZENÉ PŘÍJMY

Mezi osvobozené příjmy patří příjmy získané z pracovní činnosti ze zahraničí. Toto osvobození je aplikováno na odměny (plat), získané během doby pobytu v zahraničí až do částky 60.100 euro ročně jsou-li splněny určité podmínky:

- Příjmy ze závislé činnosti (tedy ze zaměstnání) musejí mít povahu odměny za práci prokazatelně vykonanou v zahraničí.
- Jedná o poskytnutí služby, mezi spojenými společnostmi a tato služba produkuje nebo je schopná vytvořit určitou výhodu nebo užitek pro příjemce.
- Beneficiet služeb musí být společnost nerezidentní ve Španělsku nebo stálý závod španělské společnosti, který se nachází v zahraničí.
- Pokud v zemi, ve které byla práce provedena, je aplikována daň, která je svou povahou stejná či podobná jako IRPF. Nebo se jedná o zemi, se kterou má Španělsko podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s klauzulí o výměně informací.

Příjem ze závislé činnosti

Tyto příjmy představují příjmy získané ze zaměstnání.

Výnosy z nemovitých aktiv

Pro určení čistých výnosů z nemovitých aktiv, lze od výnosů odečíst všechny náklady, které byly vynaloženy na jejich získání. Hodnota finančních nákladů, nákladů na opravy a uchování majetku, které mohou snížit výnos, nemůžou převýšit celkové příjmy, které generuje každé nemovité aktivum. Přesto rozdíl, který vznikl, lze kompenzovat další čtyři roky dle stejných podmínek.

Za předpokladu pronájmu nemovitého majetku, který je určený pro bydlení, se čistý příjem (totiž, celý výnos minus amortizace, daně, nestátní poplatky atd.) snižuje na 50%.

Tato redukce může vzrůst až na 100% v případech, ve kterých nájemce je ve věku mezi 18 a 35 lety.

Stejně tak pokud jsou tyto příjmy generovány po dobu delší než dva roky nebo pokud se jedná o příjmy nepravidelné. Tyto příjmy jsou sníženy na 40%.

1.6.5 ZDANĚNÍ RENTY Z ÚSPOR

Renta z úspor je zatížena pevnou sazbou daně ve výši 18%.

U následujících příjmů může být využita 40% redukce v případě, kdy jsou příjmy generovány déle než dva roky nebo jsou klasifikovány jako nepravidelné: i) příjmy z duševního vlastnictví, pokud plátce není jeho autorem, ii) příjmy z průmyslového vlastnictví, které nevytváří ekonomické aktivity, iii) příjmy z pronájmu movitého majetku, obchodu nebo dolů, iv) příjmy z převodu duševního práva na využití obrazu/fotografie nebo souhlasu nebo autorizace pro jeho využití.

Ve vztahu s příjmy z podílu na vlastním kapitálu společnosti, je ustanovena úleva v maximální výši 1.500 euro

1.6.6 URČENÍ ZÁKLADU DANĚ

Obecná část základu daně je výsledek, na který lze aplikovat odpočty různé povahy. Odpočty zohledňují péči o osobu blízkou a příspěvky do systému sociálního zabezpečení.

Mezi těmito odpočty se musí zdůraznit příspěvky a poplatky do systému sociální péče.

Osobní odpočty

Jsou stanovena minimální osvobození, která redukuje na prvním místě všeobecný základ daně a dále základ daně z úspor. Minimální osvobození, která jsou aplikována, jsou následující:

- Nezdaniitelné minimum na poplatníka: základní redukce je 5.050 euro ročně, tato částka se zvyšuje o 900 euro ročně pro plátce daně staršího 65 let a o 1.100 euro pro pracující starší 75 let.
- Minimum na potomka: na každého svobodného potomka do 25 let nebo postiženého potomka jakéhokoliv věku nebo na osobu v režimu poručnictví nebo osvojení, která žije společně s plátcem daně a neobdržela roční rentu

vyšší než 8.000 euro. Plátce daně má právo na redukci základu daně o 1.800 euro na prvního potomka, 2.000 na druhého, 3.600 na třetího a 4.100 euro na čtvrtého a další potomky.

- Rodinné minimum (odpočet na plátce a jeho potomky) se neaplikuje, pokud osoby, které dávají právo na odpočet, samy podají daňové přiznání k dani IRPF s příjmy, které převyšují 1.800 euro nebo předají žádost o navrácení daní.
- Odpočet na rodiče a prarodiče: 900 euro na každého předka staršího 65 let nebo na osobu s postižením, která žije ve společné domácnosti s plátcem daně, a která nemá větší příjem než 8.000 euro. Na předky starší 75 let se zvyšuje tento odpočet na 1.100 euro.
- Minimum z důvodu postižení: (i) za plátce daně: základní odpočet je 2.270 euro ročně, odpočet ve výši 6.900 euro ročně na osoby s postižením, které doloží postižení stejné nebo vyšší jak 65%. Navýšení o 2.270 euro bude za asistenci, pokud se doloží potřeba pomoci třetí osoby nebo snížená hybnost nebo postižení nejméně na 65%. (ii) na předky nebo potomky, je odpočet 2.270 euro ročně, bude se jednat o 6.900 euro ročně na osoby s postižením, které doloží svoje postižení stejné nebo vyšší jak 65%. Navýšení o 2.270 euro bude za asistenci, pokud se doloží potřeba pomoci třetí osoby nebo snížená hybnost nebo postižení nejméně na 65%.
- Pro rodiny, které jsou tvořeny manžely s malými dětmi nebo postiženými osobami se uplatňuje odpočet ve výši 3.400 euro, který se aplikuje v první řadě na obecnou část základu daně a zbytek lze uplatnit na dílčí základ daně z úspor.

1.6.7 STANOVENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI: SAZBY DANĚ

Pro výpočet daňové povinnosti (státní i autonomní), která odpovídá základu daně snížené o osobní a rodinné odpočty, je stanovena jedna stupnice státních a druhá stupnice autonomních sazeb daně (nejvyšší možné zatížení, které je aplikováno na všeobecný základ daně je 43%).

Zákon 21/2001 z 27. prosince, který upravuje fiskální opatření a správní systém financování Comunidades Autónomas¹⁵ v obecném režimu a financování měst s autonomním

¹⁵ Španělské království je rozděleno na 17 tzv. autonomních oblastí tedy Comunidades Autónomas

statutem¹⁶ obsahuje mezi jinými oprávnění regulovat Comunidades Autónomas sazbu daně IRPF.

Faktor pro stanovení Comunidad Autónoma, ve které má poplatník daně povinnost k dani z příjmů fyzických osob (IRPF), je trvalé bydliště poplatník daně. Zákon stanovuje také speciální normu pro zabránění změny bydliště z fiskálních důvodů.

Pokud příslušná Comunidad Autónoma neschválila svoji vlastní stupnici sazeb daně, je aplikována autonomní stupnice, která je uvedena v tabulce (v každém případě je aplikována všeobecná stupnice zdanění).

Základ daně je zdaněn dle následující tabulky (hodnoty jsou uvedeny pro fiskální rok 2008), jak bylo již naznačeno výše, Comunidades Autónomas mají určité možnosti snížit autonomní stupnici.

Tabulka č. 2: Sazby daně z IRPF pro rok 2008

Stupnice zdanění							
Všeobecná stupnice				Autonomní stupnice			
Základ daně až do (v eurech)	Minimální daň (v eurech)	Zbytek základu daně až do (v eurech)	Aplikovaná sazba daně (%)	Základ daně až do (v eurech)	Minimální daň (v eurech)	Zbytek základu daně až do (v eurech)	Aplikovaná sazba daně (%)
0	0	17.707,20	15,66	0	0	17.707,20	8,34
17.707,20	2.772,95	15.300,00	18,27	17.707,20	1.476,78	15.300,00	9,73
33.007,20	5.568,26	20.400,00	24,14	33.007,20	2.965,47	20.400,00	12,86
53.407,20	10.492,82	a více	27,13	53.407,20	5.588,91	a více	15,87

Zdroj: Juasa [online]. Dostupné z: <<http://www.juasalegal.com/resources/doc/071227-novedades-fiscales-2008-dic07-5704.pdf>>

Pro určení daňové povinnosti:

- Z čistého základu daně tedy po odečtení všech odpočtů získáme tzv. base liquidable což je daňový základ po uplatnění odpočtů. Dále se určí pásmo, ve kterém se nachází a vypočítáme státní daň a autonomní daň.
- Při výpočtu daně se zaokrouhluje matematicky.

Příklad výpočtu daně z příjmů fyzických osob

Pokud máme čistý základ daně 20.000 euro ročně.

¹⁶ Španělsko má na africkém pobřeží, na marockém pobřeží, dvě autonomní města Ceuta a Melilla

Daňová povinnost (stát) :

$$2.772,95 + (20.000 - 17.707,20) \times 18,27\% = 2.772,95 + 418,89 = 3.191,84 \text{ euro.}$$

Daňová povinnost (autonomní oblast):

$$1.476,78 + (20.000 - 17.707,20) \times 9,73\% = 1.476,78 + 223,09 = 1.699,87 \text{ euro}$$

Celková daňová povinnost:

Zatížení celkem: 28%

Vypočtená daň celkem: 4.891,71 euro

Základ daně z úspor, na který se neuplatňuje ani osobní ani rodinný odpočet, je zatížen sazbou daně ve výši 11,1% což je státní část a sazbou ve výši 6,9%, která odpovídá autonomní části, celkové zatížení je tedy 18%.

Suma výsledných částek po aplikování sazeb daně, státních a autonomních, na všeobecný základ daně a na základ daně z úspor podle předepsaných pravidel, tvoří daňovou povinnost a to na státní a autonomní úrovni.

1.6.7 DAŇOVÁ POVINNOST: SLEVY

Státní zdanění: vlastní daňová povinnost je výsledkem rozdílu mezi stanovenou daní a státem stanovenými slevami:

- Investice na obvyklé bydlení.
- Sleva ve výši 25% z darované částky určitých společnostem apod.

Autonomní zdanění : daňová povinnost je výsledkem podílu mezi vypočtenou autonomní daní a uplatněnými slevami na dani.

Sleva: investice na obvyklé bydlení, je stanovena 15% sleva z investované částky na nákup nebo rekonstrukci obvyklého bydliště plátcem daně (ve Španělsku je totiž zvykem mít i tzv. letní byt, obvykle v blízkosti moře, na ně se sleva nevztahuje), základ pro slevy je tvořen náklady na nákup, úroky a náklady v případech cizího financování.

Maximální základ, ze kterého je vypočítávaná sleva, je stanoven na 9.015 euro ročně.

Dále je stanoven zvláštní režim pro plátce daně s postižením. Tedy, v případě staveb, které jsou bezbariérové a vhodné pro osoby hendikepované. Tato sleva je stanovena na 20%.

Diferenční daňová povinnost¹⁷ je výsledek rozdílu vypočtené daně (státní i autonomní) a slev na dani: zabránění dvojího mezinárodního zdanění, retenciones, zálohy na dani.

Dále může být diferenční daňová povinnost snížena slevou na mateřství¹⁸ (s limitem 1.200 euro ročně).

1.6.8 RETENCIONES¹⁹

Příjmy získané z movitého majetku a dále zisky z akcií a podílů v institucích kolektivního investování jsou předmětem retencí u zdroje, tyto zaplacené zálohy na daň jsou vyúčtovány na konci zdaňovacího období.

Dále společnosti mají povinnost uskutečnit inkaso na účet IRPF z naturálních odměn, které poskytují svým zaměstnancům.

Základ a typ retencí se řídí dle následující tabulky:

¹⁷ Diferenční daňovou povinnost zjistíme dle následujícího vzorce:

Vypočtená daň

(-) sleva: zabránění dvojího mezinárodního zdanění

(-) zálohy na dani

Diferenční daňová povinnost

(-) sleva na dani: mateřství

Vlastní daňová povinnost

¹⁸ Deducción por maternidad – sleva na mateřství je určena pro pracující matky, které mají děti mladší 3 let, sleva 1.200 euro ročně je na každé dítě mladší 3 let.

¹⁹ Retenciones – je povinnost plátce daně zaplatit z určitých vymezených příjmů zálohu na daň z příjmů, která je likvidována na konci daňového období

Tabulka č. 3: Základ pro výpočet a typ sazby retencí pro různé typy příjmů.

Druh výnosu		Základ	Tip
Příjmy ze závislé činnosti	Základní	Celková hodnota příjmu vyplaceného nebo předplaceného	Min. 18%
	Smlouva na méně než 1 rok		18 %
	Pracovní pozice speciálně upravené		Minimálně 18%
	Členství ve vedoucím orgánu		35%
	Kurzy, konference a podstoupení práv na literární, umělecké nebo vědecké práce		15%
Příjmy z podnikání	Základní	Hodnota příjmů	15%
	Začátek činnosti + 2 následující roky		7%
Příjmy z movitých statků	Základní	Přijaté splátky	18%
Příjmy z majetku	Příjmy z akcií a podílů v Institucích kolektivního vyjednávání	Hodnota, která náleží do základu daně dle IRPF	18%
	Hotové peníze	Hodnota peněz	1%
Ostatní příjmy	Leasing pronajatých dopravních prostředků	Hodnota splátek a dalších poplatků, které hradí nájemce (bez DPH)	18%
	Příjmy získané z duševního, průmyslového vlastnictví, zapůjčení technické asistence, a příjmy z leasingu movitého majetku a obchodu.	Přijaté výnosy	18%
	Povolení užití práv k využití obrazu	Přijaté výnosy	24%

Zdroj: Guía de negocios en España, Sistema fiscal, Interes, Edición 2007, Madrid, NIF:A-84479013

Přiznání daně

Plátce daně je povinen podat daňové přiznání k této dani v řádné lhůtě, musí vypočítat odpovídající daňovou povinnost (daňový dluh) a v řádné lhůtě tuto daňovou povinnost uhradit. Vše dle norem a lhůt stanovených Ministerio de Economía y Hacienda. Obvykle je toto datum stanovené na 30. června.

Pokud se jedná o poplatníky daně, kteří jsou manželé a nejsou v rozluce a jsou povinni předložit daňové přiznání k IRPF a pokud jeden z manželů vykáže daňovou povinnost a druhý má daňový přeplatek, mohou manžele pořádat o vzájemné vyrovnání. Nebo mohou zdaňovat své příjmy společně (obdobu společného zdanění manželů v ČR).

1.7 DAŇ Z PŘÍJMŮ NEREZIDENTŮ (IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES)

Text zákona o Dani z příjmů nerezidentů upravuje dále Královský dekret 5/2004 z 5. března (dále TRLIRNR), modifikován zákonem 35/2006 (zákon IRPF), částečně upraven zákonem o IS, Sobre la Renta de no Residentes.

Jak bylo popsáno výše, TRLIRNR stanovuje, že takové fyzické osoby, které nejsou rezidentní na španělském území a prokáží, že jejich trvalé bydliště se nachází v jiném členském státu EU a pokud získali ve Španělsku příjmy ze závislé a podnikatelské činnosti v předpokládané výši nejméně 75% svých světových příjmů, mohou žádat o zdanění svého příjmu jako by byla rezidentní na španělském území.

Klíč pro určení režimu zdanění nerezidentních osob je určení, jestli disponují nebo nedisponují stálým závodem ve Španělsku.

1.7.1 PŘÍJMY NEREZIDENTŮ ZÍSKANÉ PROSTŘEDNÍCVÍM STÁLÉHO ZÁVODU

Plátcí daně, kteří obdrží příjmy prostřednictvím stálého závodu, který je umístěn na španělském území, jsou povinni zdanit tyto příjmy v jejich celé výši.

Koncept stálého závodu obsahuje španělská legislativa, která je vytvořena v souladu s konceptem modelu Smlouvy OECD. V případě, že fyzická osoba nebo obchodní společnost je rezidentní v zemi, se kterou má Španělsko podepsanou smlouvu o zamezení dvojího mezinárodního zdanění a ustanovení řečené smlouvy určuje speciální výjimky z konceptu stálých závodů, pak jsou tyto podmínky platné i na španělském území.

Stálé závody ve Španělsku, které vlastní nerezidentní fyzické nebo právnické osoby, zdaňují příjmy podle základu daně stejným způsobem jako španělské společnosti. Plátcí daně, kteří působí ve Španělsku prostřednictvím stálého závodu má povinnost uplatňovat retenciones a platby záloh dle stejných podmínek jako má plátce daně dle svých osobních povinností.

Plátcí této daně, kteří působí na španělském území prostřednictvím stálého závodu, jsou všeobecně povinni vést oddělené účetnictví, které je v souladu s normami, které jsou stanoveny pro španělské společnosti.

Zdanění zisků stálých závodů se stanovuje dle následujících pravidel:

- Základní pravidlo: základ daně se určí podle stejných pravidel, které se uplatňují na rezidentní společnosti ve Španělsku a ve svém důsledku se zdaňuje sazbou daně ve výši 32,5% ze zisku (popř. 37,5% v případě zisků z průzkumu nebo těžby uhlovodíků). Zdaňovací období pro stálé závody je kalendářní rok, pokud není stanoveno jinak.

Stálý závod může také aplikovat stejné odpočty a bonifikace, které uplatňují společnosti rezidentní ve Španělsku.

Jedná-li se o stálé závody, jejichž podnikatelská činnost se skládá z prací, které souvisí se stavbou, instalací nebo montáží, pokud doba trvání práce překročí 6 měsíců nebo se jedná o dočasnou či sezónní ekonomickou činnost nebo se jedná o aktivity spojené s těžbou přírodního bohatství. Základ daně se stanovuje podle aplikovaných norem na renty získané bez prostřednictví stálého závodu (této problematice se věnuje další kapitola).

Dále se tyto normy uplatňují na získané příjmy bez prostřednictví stálého závodu.

Nicméně za tohoto předpokladu se plátce daně může rozhodnout pro aplikaci obecného režimu, ačkoliv tato možnost si může zvolit pouze v případě, že závod vede oddělné účetnictví ve Španělsku. Tato volba se musí dát na vědomí daňové autoritě v době zapsání do rejstříku společností (obdobný k našemu obchodnímu rejstříku).

Daňová povinnost se v tomto případě stanoví aplikací základního typu sazby daně (dle zákona o Impuesto sobre Sociedades), aniž by mohly být aplikované odpočty/slevy a bonifikace, které umožňuje obecný režim.

Zdaňovací období a lhůta na předložení daňového přiznání se řídí dle obecných norem (Impuesto sobre Sociedades).

1.7.2 PŘÍJMY NEREZIDENTŮ ZÍSKANÉ BEZ PROSTŘEDNICTVÍ STÁLÉHO ZÁVODU

Plátce daně, který získá příjmy bez prostřednictví stálého závodu, zdaňuje každý příjem získaný na španělském území.

Pro tyto účely, se rozumí získanými příjmy bez prostřednictví stálého závodu na španělském území:

- Příjmy z ekonomických aktivit nebo těžby pokud řečené aktivity byly realizovány na španělském území.
- Příjmy z poskytnutých služeb, které byly využity na španělském území (jedná se tedy o realizaci studií, projektů, technická asistence nebo podpora řízení).
- Zisky, splátky nebo jiné příjmy z movitého majetku, které byly zaplacený fyzickými osobami nebo právnickými osobami rezidentními na španělském území nebo trvalým závodem, který také sídlí ve Španělsku.
- Příjmy získané z cenných papírů, které byly emitovány společnostmi, které jsou rezidentní ve Španělsku.
- Příjmy pocházející z nemovitého majetku, který je umístěn ve Španělsku nebo z práv s ním spojených.
- Majetkové zisky z movitého nebo nemovitého majetku, který je umístěný na španělském území.

Zisky a další příjmy, které jsou tvořeny převodem vlastního kapitálu třetí osobě nebo majetkové zisky, které jsou tvořeny movitým majetkem, získané bez prostřednictví stálého závodu rezidentní osobou z jiného členského státu Evropské unie (s výjimkou daňových rájů), jsou ve Španělsku osvobozeny od platby daně.

Stejně tak zůstávají osvobozeny od daně příjmy, které vzniknou převodem cenných papírů nebo úhradou z podílů v investičních fondech, které jsou realizovány na oficiálním sekundárním trhu cenných papírů ve Španělsku a získané nerezidentními fyzickými osobami nebo společnostmi bez stálého závodu na španělském území, které jsou rezidenty státu se kterým má Španělsko podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s klauzulí o vzájemné výměně informací.

Osvobozeny od daně jsou také výnosy z účtů, které vlastní nerezidentní společnosti (až na platby, které se realizují v trvalých závodech řečených společností ve Španělsku), stejně tak získané renty bez prostřednictví stálých závodů, které pocházejí z leasingu, cese nebo

dopravy kontejnerů nebo z plavidel a letadel, pokud se jedná o prázdné přepravní obaly, které se užívají v mezinárodní námořní nebo letecké dopravě.

Stejně tak jsou osvobozeny dividendy a podíly na ziscích, které byly získány bez prostřednictví stálého závodu fyzickou osobou, která je rezidentní v jiném členském státu EU nebo v zemi, se kterou existuje účinná výměna daňových informací, s limitem 1.000 euro, který je aplikovatelný na celkovou sumu příjmů získaných během kalendářního roku.

Nakonec zisky vyplácené dceřinou společností, která je rezidentní ve Španělsku, které plynou do mateřské společnosti v jiném členském státě Evropské unie, jsou osvobozeny, pokud splňují určité podmínky (základní podmínka je vlastnit alespoň 15% podíl na společnosti během roku). Toto pravidlo není aplikováno, pokud má mateřská společnost sídlo v daňovém ráji.

Španělská legislativa stanovuje pro získané renty bez prostřednictví stálého závodu sazby daně nižší než je základní sazba, která se aplikuje na společnosti a fyzické osoby rezidentní ve Španělsku. Obvykle se daň vypočítává z celkové hodnoty příjmů mimo případů poskytnutí služeb, technické asistence, stavebních a montážních prací, v jejichž případě se ze základu daně mohou odečíst osobní náklady, náklady na zásobování materiálem a dodávky elektrické energie dle předepsaných podmínek.

Majetkové zisky se obecně vypočítají z rozdílu hodnoty převodu a ceny nabytí, na které se uplatňují stejná pravidla jako na daňové poplatníky, kteří jsou rezidentní fyzickou osobou (v tomto případě zákon odkazuje na úpravu základu daně majetkových zisků dle IRPF).

Nabývajícím, jako nerezidentem bez stálého závodu, nemovitého majetku, který se nachází ve Španělsku je povinen zaplatit 3% z kupní ceny jako zálohu na daň z nárůstu majetku.

Sazby daně, které jsou uplatňovány na nerezidentní osoby, které získávají příjmy ze Španělska bez prostřednictví trvalého závodu, jsou uvedeny v následující tabulce:

Tabulka č. 4: Sazby daně z příjmů pro nerezidentní osoby

Typy zdanění pro nerezidentní osoby	
Typ renty	Sazba v %
Obecná	24
Dividendy	18
Úroky	

Příjmy vytvořené převodem nebo úhradou cenných papírů, které reprezentují kapitál nebo podíl v institucích kolektivního investování	
Zvláštní případy:	Sazba v %
Příjmy ze zajištění	1,5
Příjmy ze společností, které se zabývají námořní přepravou nebo leteckou dopravou	4
Majetkové zisky	18
Sezónní zahraniční pracovníci	2

Zdroj: *Guía de negocios en España, Sistema fiscal, Interes, Edición 2007, Madrid, NIF:A-84479013*

Plátcí daně, kteří získají příjmy bez prostřednictví trvalého závodu, nemají možnost kompenzovat případné ztráty s budoucími zisky nebo s majetkovými zisky.

Jediné, o co mohou snížit vypočítanou daň, jsou retenciones, které byly uplatněny na jejich renty a dále hodnoty odpovídající slevám za poskytnuté dary, které se řídí pravidly zákona o IRPF.

Zákon stanovuje povinnost uplatňovat retenciones a platby záloh na daň v souvislosti se zaplacenými rentami nerezidentních společností, živnostníků a podnikatelů, kteří nejsou rezidenti ve Španělsku.

V případech, ve kterých je povinnost provádět retención (tedy zadržení určité částky z příjmů), daňové přiznání předkládá ten, na něhož byla uvalena.

Ve většině případů daňová přiznání musí být předložena alternativně měsíčně nebo kvartálně společně pro různé renty, které byly získané v předchozím zdaňovacím období.

Zákon stanovuje také zvláštní režimy pro zaměstnance mezinárodních skupin, kteří byli přeloženi do Španělska (více podrobností viz příloha).

1.7.3 DAŇOVÝ REPREZENTANT

Nerezidentní daňový plátcé je povinen jmenovat fyzickou nebo právnickou osobu, která je rezidentní ve Španělsku, jako svého daňového reprezentanta a to ještě před tím než je podané daňové přiznání. Reprezentant je odpovědný za veškeré jednání s daňovou autoritou. Jmenování musí být oznámeno daňové autoritě v lhůtě dvou měsíců od získání renty. Pokud není provedeno toto jmenování nebo není včas oznámeno daňové autoritě

(Administración Tributaria), je na plátce daně uvalena pokuta ve výši 2.000 euro. Pro plátce daně, kteří pocházejí ze země nebo teritoria se kterým neexistuje efektivní systém výměny daňových informací, je uplatňována sankce ve výši 6.000 euro.

V případě stálého závodu je považován za reprezentanta ten, který je zapsán v Obchodním registru nebo osoba, která byla pro tento účel kontraktována.

Osoby, které jsou dle zákona IRNR:

- Daňovými reprezentanty stálého závodu nerezidentního plátce daně nebo,
- jednotek v režimu přidělených rent,

odpovídají solidárně za daňový dluh společnosti, kterou reprezentují.

1.8 MAJETKOVÁ DAŇ

Fyzické osoby, které jsou rezidentní ve Španělsku, jsou povinné platit Majetkovou daň (Impuesto sobre el Patrimonio) z celého svého majetku (celosvětového majetku) vždy 31. prosince každého roku. Majetek je oceňován dle daňových pravidel. Osoby, které jsou nerezidentní na španělském území, zdaňují pouze majetek nebo práva, která se nacházejí na španělském území. Nicméně některé smlouvy umožňují i jinou úpravu zdanění.

Zákon o majetkové dani osvobozuje některé statky. Statky, které tvoří část Španělského historického dědictví; zařízení domácnosti; umělecká díla a starožitnosti (pokud jejich hodnota nepřevyšuje limit stanovený normou); konsolidovaná práva podílníků na penzijních plánech a práva ekonomického obsahu, které jsou spojené se systémem sociální péče; vlastní díla umělce pokud tvoří část majetku autora; statky nebo práva, které jsou nutné pro přímé vykonávání práce, osobní a obvyklé pro živnostenskou nebo obchodní činnost, která představují hlavní pramen získávání příjmů; podíly na kapitálu ve stanovených společnostech a v určitých případech (hlavně pokud se jedná o rodinné podniky).

Zákon stanovuje různé metody pro stanovení hodnoty pro každý druh majetku.

Zákon 21/2001, který reguluje daňová opatření a správu financování Autonomních oblastí ve společném režimu a Autonomních měst, stanovuje stupnici zatížení pro tuto daň. Nicméně tato stupnice se aplikuje pokud Comunidad Autónoma, ve které má plátce daně svoje bydliště, nestanovila odlišnou stupnici.

Pokud neexistuje vlastní autonomní stupnice zdanění je uplatňováno zdanění dle následující tabulky:

Tabulka č. 5: Sazby daně: majetková daň

Sazby daně			
Základ daně až do (euro)	Část daně	Zbytek základu daně až (euro)	Sazba daně v %
0	0	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	a více	2,5

Zdroj: *Guía de negocios en España*, Sistema fiscal, Interes, Edición 2007, Madrid, NIF:A-84479013

Tyto typy zdanění se aplikují na celosvětový majetek rezidentů a na statky a práva, která se nacházejí na španělském území v případě nerezidentních osob.

Kromě toho v důsledku regulací autonomních oblastí, minimum osvobození a tedy minimum, od kterého je nutné předložit daňové přiznání je 108.182,18 euro. Osvobozené je také trvalé bydliště plátce daně až do maximální hodnoty 150.253,03 euro.

1.9 DĚDICKÁ A DAROVACÍ DAŇ (IMPUESTO SOBRE SUCESSIONES Y DONACIONES)

Této dani podléhají španělští dědicové, beneficianti a obdarovaní, kteří musí zaplatit daň za všechny získaný majetek, ať už se nachází ve Španělsku nebo v zahraničí.

95% základu daně je osvobozeno od daně v případě, že se jedná o převod majetku z důvodu *mortis cuasa*²⁰ na manželku/manžela, na děti i adoptované, pokud nikdo takový není, na vlastní nebo adoptované potomky nebo příbuzné až do třetího stupně příbuzenského vztahu. Tento majetek pochází z empresa individual²¹, ze živnosti nebo podily na společnostech nebo práva na užívání majetku dárce nebo zesnulého, který byl osvobozen od daně z majetku. Formality jsou následující:

- Nabyvatel *mortis cuasa* musí vlastnit nabytý majetek nejméně po dobu 10 let.
- Nabyvatel nemůže provádět transakce, které mají za důsledek podstatné snížení hodnoty předmětných statků.

²⁰ Z důvodu úmrtí

²¹ Společnost, která je řízena jednou osobou.

95% ze základu daně je osvobozeno v případě, že se jedná o převody *inter vivos*²² podílů na empresa individual, živnosti nebo podílech ve společnosti dárce, které jsou osvobozeny od daně z majetku. Pokud jsou tyto převody uskutečněny ve prospěch manžela/manželky, potomků či adoptivních potomků a pokud navíc splňují následující podmínky (a podmínky jako v případě *mortis causa*):

- Dárce musí být starší 65 let (včetně) nebo musí být trvale nezpůsobilý.
- Pokud dárce, který vykonává funkci v řízení a musí této činnosti zanechat a vzdát se odměny za tuto funkci.

Základ daně je hodnota dědictví nebo hodnota daru.

Daň se vypočítá dle progresivní škály zdanění, výše zatížení záleží na hodnotě daru nebo dědictví. V každém pásmu je určena pevná částka daně a část základu daně, na kterou je uplatněna procentní sazba.

Stejně jako u jiných daní, které jsou v kompetenci autonomních oblastí, přijatá norma této daně umožňuje autonomním oblastem stanovit určité redukce ze základu daně, typy zatížení, stejně tak opravné koeficienty.

Norma stanovuje, že v případě převodů *mortis causa*, daň musí být likvidována vždy v autonomní oblasti, ve které měl zesnulý svoje trvalé bydliště (kromě nerezidentního původce, v jehož případě se vždy zdaňuje v Madridu).

Ve spojení s nabytím majetku nebo práv darováním nebo jakýkoliv typem obchodu, který byl proveden bezplatně, daň musí být odvedena v takové autonomní oblasti, ve které nabyvatel má svoje trvalé bydliště (kromě převodu nemovitého majetku, v jehož případě je kompetentní autonomní oblast, ve které se nemovitost nachází).

Zákon 21/2001 (o dani darovací a dědické) také stanovuje redukce, typy a koeficienty, které jsou aplikovány, pokud příslušná autonomní oblast nepřijala vlastní úpravu.

Vláda má právo progresivně zvýšit tuto daň až na státní výši, i když je toto zdanění ponecháno na autonomních oblastech. Toto právo bylo využito např. v oblastech: País Vasco, Cantabria a Madrid.

Typy zdanění a opravné koeficienty jsou uvedeny v následující tabulce:

²² Mezi živými, jedná se tedy o darování.

Tabulka č. 6: Škála pro zdanění dědické a darovací daně

Typy zdanění			
Základ daně (až do euro)	Pevná část daně	Zbytek základu daně (až do euro)	Sazba daně v %
0	0	7.993,46	7,65
7.993,46	611,5	7.987,45	8,5
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,2
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,9
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,5	7.987,45	13,6
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,3
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,7
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,5
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	a více	34

Zdroj: Ministerio de Economía y Hacienda [online]. La Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para el año 2008. Dostupné z: http://documentacion.meh.es/doc/C16/Impuesto%20sobre%20sucesiones%20y%20do/Ley_29-1987.pdf

Daňově uznatelné náklady, o které lze snížit základ daně:

- Náklady spojené s vyřešení situace pokud je závěš sporná nebo pokud závěš není k dispozici.
- Náklady, které byly vynaloženy na léčbu poslední nemoci, pohřbení (do země) a pohřeb pokud jsou doloženy.

Dále je možné základ daně snížit o prokazatelné dluhy na dědictví.

Redukce uplatňované v případě daně dědické a darovací jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 7: Základní redukce základu daně z nabytí mortis causa

Základní redukce základu daně z nabytí mortis causa		
Nabývatel		Redukce
Založeno na stupni příbuznosti	Skupina I: vlastní a adoptivní děti mladší 21 let	15.956,87 euro, plus 3.990,72 euro za každý rok, o který je dědic mladší 21 let, až do částky 47.858,59 euro.
	Skupina II: vlastní a adoptivní děti, kteří mají 21 let nebo jsou starší, manželé, předkové a adoptivní rodiče	15.956,87 euro
	Skupina III: rodinní příslušníci druhého a třetího stupně příbuznosti, předci a potomci manžela	7.993,46 euro
	Skupina IV: Příbuzní čtvrtého stupně, příbuzní více vzdálení	
Další redukce	Osoby s fyzickým, psychickým nebo smyslovým postižením, stupeň postižení mezi 33% a 65%	47.858,59 euro
	Osoby s fyzickým, psychickým nebo smyslovým postižením, stupeň postižení na úrovni 65% nebo více	150.253,03 euro
	Manželé, předci, potomci, adoptované osoby nebo osvojení, v případě beneficianta pojištění	100% z obdržené hodnoty, kterou získal beneficiant z pojištění života, až do částky 9.195,49 euro
	Manželé, předci, potomci nebo osvojení v případě empresa individual nebo živnostenského podnikání nebo rodinné podnikání a obvyklé bydliště	Až do 95% pokud jsou splněny určité podmínky

Zdroj: Guía de negocios en España, Sistema fiscal, Interes, Edición 2007, Madrid, NIF:A-84479013

1.10 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY (IVA)

Zákon 37/1992, který je v platnosti od 1. 1. 1993 začlenil do španělského práva Direktivy evropského společenství, které regulují daň z přidané hodnoty, a jeho úprava odpovídá principům a úpravám většiny členských států Evropské unie.

IVA je nepřímá daň, její hlavní charakteristikou je, že není implikována v nákladech obchodníků, nýbrž je pouze uvalena na konečného spotřebitele. Podnikatelé mohou tedy kompenzovat IVA na vstupu a na výstupu.

Uvnitř španělského území jsou území, kde IVA není aplikována, jedná se o Kanárské ostrovy a města Ceuta a Melilla.

1.10.1 PŘEDMĚT DANĚ

Následující operace jsou předmětem daně, pokud jsou realizované obchodníky nebo živnostníky při vykonávání jejich činnosti:

- Dodání zboží, definováno jako převod práva užívat zboží.
- Intrakomunitární dodávky zboží.
- Dovoz zboží. Tyto operace jsou předmětem daně, nezávisle na tom, kdo tuto operaci uskutečňuje.
- Poskytování služeb.

1.10.2 SAZBY DANĚ A OSVOBOZENÍ

Sazby IVA jsou následující:

Základní sazba je 16%, tato sazba je aplikována na většinu dodání zboží a poskytované služby.

Nicméně, existuje snížená sazba daně ve výši 7%, která se aplikuje na dodání, intrakomunitární plnění a dovoz:

- Potravin a krmiv, s výjimkou alkoholických nápojů.
- Vody.
- Bydlení.

Mezi jinými na následující služby:

- Převoz cestujících a jejich zavazadel.
- Pohostinství.
- Restaurачní služby.
- Vstupy do divadel a do kin.

Dále existuje supersnížená sazba daně, ve výši 4%, která se aplikuje na:

- Chleba, mouku, mléko, sýry, vejčeka, ovoce a zeleninu.

- Knihy, noviny a časopisy (jejich hlavní obsah nesmí být reklamy).
- Léky.
- Vozidla postižených osob.
- Protézy postižených osob.
- Určité byty pod zvláštní ochranou.

Určité operace jsou osvobozeny od IVA (např. finanční operace, pojišťovací operace, lékařská péče, vzdělávání, pronájem bytů/domů). Pokud podnikatel nebo živnostník uskutečňuje takové operace, které nepodléhají IVA, jejich uskutečnění neumožňuje odpočet na vstupu IVA.

Nicméně ostatní osvobozená plnění (hlavně taková, která se týkají mezinárodního obchodu, jako jsou vývozy) dávají právo na redukcí IVA, jak bylo popsáno výše.

Předmětem daně není:

- Celkový nebo částečný převod majetku obchodníka nebo živnostníka.
- Dodávky bezplatných vzorků nebo reklamních předmětů.
- Práce na cizí účet, v pracovním nebo správním poměru.
- Práce družstev vůči třetím osobám.
- Vlastní spotřeba statků a služeb, které nedávají právo na odpočet.
- Služby, které jsou poskytovány bezplatně.
- Služby, které jsou spojené se sociální péčí.
- Finanční a pojišťovací služby aj.

1.10.3 MÍSTO REALIZACE ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ

Španělská daň zatěžuje plnění, která byla zmiňována dříve, podle místa jejich realizace.

V tomto smyslu, zákon stanovuje normy pro určení místa, kterým se rozumí místo zdanitelného plnění.

V případě dodávky zboží je místem zdanitelného plnění místo, kde se zboží předá nabyvateli. Pokud se jedná o zboží, které je transportováno, místem zdanitelného plnění se rozumí místo kde začal převoz.

Při respektování místa realizace, při poskytování služeb, je možné rozlišit následující případy:

- Jako základní pravidlo při poskytování služeb na španělském území se místem zdanitelného plnění rozumí sídlo, kde jsou poskytované služby nebo stálý závod.

Nicméně existují i tady určité výjimky:

- Služby spojené s nemovitými statky: za místo zdanitelného plnění se považuje místo, kde byly tyto služby vykonány.
- Služby se rozumí poskytnuté ve Španělsku, pokud se zcela realizují na španělském území. Jedná se o případ kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých, vzdělávacích, rekreačních služeb a jím podobných služeb.
- Ostatní služby se rozumí poskytnuté na španělském území, a tedy jsou povinni IVA, pokud poskytovatel služby sídlí na řečeném teritoriu nebo zde poskytuje svoje služby. To je případ cesí nebo poskytnutí autorských práv, patentů, licencí, obchodní značky, tovární značky. Dále práva na duševní nebo průmyslové vlastnictví, reklamní služby, poradenské služby, auditorské služby, inženýrské služby, vzdělávací služby, advokátské služby, konzultantské služby, služby účetních a daňových poradců a jím podobné služby jako jsou služby spojené s operacemi na finančních a pojištných trzích.
- Telekomunikační, rozhlasové a televizní služby se rozumí za poskytnuté na španělském území, pokud zde má příjemce místo své ekonomické činnosti a pokud se jedná o podnikatele nebo živnostníka. V případě, že řečený příjemce není podnikatel ani živnostník, služba se rozumí poskytnuta na španělském území a je tedy povinna IVA, pokud je místo poskytnutí stejné jako místo vlastního využití služby.
- Existují také speciální podmínky pro určení místa, pokud se jedná o zprostředkovatelské služby nebo služby poskytnuté elektronickou službou apod.

Speciální podmínky stanovené pro stálé závody jsou uvedeny v příloze.

1.10.4 PLÁTCE DANĚ

Plátce daně je obchodník nebo podnikatel, který realizuje dodávky zboží, poskytování služeb nebo jiné aktivity, které jsou předmětem daně.

Ovšem existují určité výjimky, jedná se převážně o případ, kdy je plátcem daně příjemce zdanitelného plnění. Jedná se o případy takových operací, kdy ten který realizuje zdanitelná plnění, nemá v teritoriu aplikace daně sídlo/místo svých obchodních aktivit nebo stálý závod.

Rovněž tak v případě pokud dodavatel má stálý závod na španělském území, je pokládán za plátce daně z operací, které podléhají IVA, v nezávislosti na tom, kde jsou tyto operace realizovány nebo ne v řečeném stálém závodu.

Kromě povinností řečených výše, má plátce daně i další povinnosti:

- Překládat daňové přiznání na začátku, změně a přerušení aktivit.
- Žádat daňovou autoritu o daňové identifikační číslo, toto číslo musí oznámit a prokázat při všech operacích spojených s IVA.
- Vystavit a vydat faktury na všechny svoje vykonané činnosti.
- Vést účetnictví a knihu záznamů IVA.
- Pravidelně předkládat informace daňové autoritě o svých ekonomických aktivitách s třetími osobami.
- Překládat daňová přiznání (buď měsíční, nebo čtvrtletní, v závislosti na objemu operací a pak také roční daňové přiznání k IVA).
- Jmenovat svého zástupce, pokud se jedná o splnění podmínek pro poplatníky daně bez stálého závodu na území aplikace daně. Tato povinnost se vyžaduje pouze na podnikatelích, kteří nejsou z EU.

1.10.5 ZÁKLAD DANĚ

Základ daně je tvořen celkovou hodnotou protislužby (úplaty) za zdanitelná plnění, kterou obdržel od příjemce zboží nebo služby či třetí osoby.

Od nedávné reformy, která je představována Zákonem o opatřeních zabráňujících daňovým podvodům (Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal), je

stanoveno, že základ daně v situaci operací majetkově propojených společností musí být vyjádřen v cenách obvyklých na trhu (tržní cenou).

Tržní cenou se rozumí taková cena, za kterou by bylo nabyto dotyčné zboží nebo služba ve stejný moment a ve stejné fázi zpracování, ve které se nachází dodávka zboží nebo poskytnutí služby, příjemcem na území aplikace daně při splnění podmínek volné konkurence a zboží či služba by byla získaná od nezávislého dodavatele.

Při neexistenci srovnatelné služby nebo zboží, zákon stanovuje, že za tržní cenu je považovány (a tedy za cenu nabytí) náklady na statek nebo náklady služby.

Odpočet zaplacené IVA

Zákon o IVA stanovuje, že plátce daně může snížit daň na výstupu o daň na vstupu. Pokud nabyté zboží a služby jsou určeny pro vykonání následujících úkonů:

- Dodávky zboží nebo poskytnutí služby, které jsou předmětem daně a nejsou od daně osvobozeny.
- Osvobozená plnění, která dávají právo na odpočet s účelem působit neutrálně v intrakomunitárním či mezinárodním obchodě (např. vývozy).
- Úkony realizované mimo území aplikace daně, by daly právo na odpočet, pokud byly realizovány na španělském území. Zaplacená daň (daň na vstupu) při nabytí nebo dovozu zboží nebo služeb, které nemají přímý vliv na obchodní nebo průmyslovou činnost, nemůže být odpočtena.

Právo na odpočet je podmíněno splněním určitých formálních požadavků a můžou být kontrolovány po dobu 4 let.

Jsou stanoveny dva režimy odpočtů (jejich podrobnější charakteristika viz příloha).

- Pravidlo poměrné části.
- Pravidlo zvláštní poměrné části.

1.10.6 NAVRÁCENÍ DANĚ

V případě kdy daň na výstupu převyšuje daň na vstupu, vzniká poplatníkovi vlastní daňová povinnost, kterou musí uvést na svém daňovém přiznání (měsíčně nebo čtvrtletně podávané).

V opačném případě, kdy daň na vstupu převyšuje daň na výstupu (při vzniku nadměrného odpočtu), poplatník daně může zažádat o vrácení daně ve výši tohoto rozdílu, o toto navrácení může žádat jednou ročně.

Lhůta pro vrácení přeplatku na daně je stanovena na 6 měsíců od termínu, který je stanoven pro předložení posledního daňového přiznání v roce (30. leden následujícího roku).

Navrácení zaplacené IVA podnikatelem, který pochází z jiného státu, ve Španělsku se řídí zvláštními normami. Pro navrácení daně je nutné splnit následující podmínky:

- Osoba, která žádá o navrácení, musí pocházet z Evropské unie nebo musí doložit existenci reciprocity své změně pro podnikatele a živnostníky pocházející ze Španělska (tedy, španělští podnikatelé získají navrácení daně ve výši analogické daně v tomto státě).
- Na rozdíl od poplatníků daně, kteří pochází z EU, osoby, které nepochází z EU, musí jmenovat zástupce, který je rezidentní na španělském území, kde se aplikuje IVA. Reprezentant je pověřený splněním formálních podmínek nebo procedur při navrácení IVA. Dále je zodpovědný za případ nezákonného navrácení a proto může pro tento případ žádat odpovídající záruku.
- Hodnota požadované daně, o jejíž navrácení se jedná, musí tvořena z nákupu zboží a služeb nebo dovozu zboží, které je ustanoveno k realizaci operací, které dávají právo na odpočet daně (stejně tak ve Španělsku jako ve státě odkud pochází podnikatel).

Žádosti o navrácení IVA mohou požadovat pouze daň, které byla zaplacená v předcházejícím roce nebo čtvrtletí a lhůta pro dodání této žádosti je 30. června následujícího roku.

Je stanoven i zvláštní režim pro skupinu společností, který je více popsán v příloze.

1.11 DAŇ Z PŘEVODU MAJETKU A KOLKOVÉHO (IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS ITP Y AJD)

Daň z převodu majetku a kolkovného zatěžuje omezené množství transakcí mezi, které jsou uvedeny v následující tabulce společně se sazbami daně.

Tabulka č. 8: Sazby daně z převodu majetku a kolkovného

ITP a AJD	
Transakce	Sazba v %
Společenské transakce jako vytvoření a rozšíření/snížení základního kapitálu společnosti atd.	1
Převody nemovitého majetku	6
Převody movitého majetku a administrativních povolení	4
Určitá osobní práva	1
Určité notářské zápisy	0,5

Zdroj: *Guía de negocios en España*, Sistema fiscal, Interes, Edición 2007, Madrid, NIF:A-84479013

Comunidades Autónomas jsou oprávněné k tomu aplikovat v jistých případech jinou sazbu daně, než jaké je uvedena v tabulce. Fakticky mnoho z nich stanovilo sazbu daně pro převod nemovitého majetku na 7% a na kolkovné uvalila daň ve výši 1,5%.

Pokud se jedná o prodávající společnost nebo soukromého realitního agenta, je převod stavebních parcel nebo první předání stavby zdaňováno IVA. Nicméně druhé a další předání domů, které je provedeno společnostmi, podnikateli nebo živnostníky, při výkonu své obvyklé činnosti, dává možnost si vybrat, zda toto předání bude zdaněno dle této daně nebo podle IVA.

Převod akci španělských společností normálně nepodléhá žádnému nepřímému zdanění, výjimkou je, pokud se převádí více než 50% kapitálu společnosti (nebo akcií, které rozšiřují procento podílnictví, pokud je již vlastněno více jak 50% kapitálu) a víc než 50% aktivit společnosti se skládá z nemovitého majetku, které je ve Španělsku. V tomto případě je tento převod předmětem daně a je zatížena ITP ve výši 6%.

Některé autonomní oblasti zvolili aplikaci odlišné sazby daně (např. 7% z převodu nemovitého majetku).

ITP je náklad pro nabyvatele/beneficianta.

V případě převodu nemovitého majetku, poplatníci daně, kteří nejsou rezidenti Španělska, mají svoje daňové sídlo v místě sídla svého zastupitele, který musí být určen dle norem zákona Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Jmenování odpovědného zástupce musí být oznámeno příslušné Administración Tributaria v lhůtě dvou měsíců od data nabytí

nemovitosti. Pokud nebude označen zástupce nebo pokud nebude splněna podmínka oznámení, je za daňové sídlo nerezidentního plátce daně považována nemovitost, která je převáděna.

1.12 SPOTŘEBNÍ DANĚ (IMPUESTOS ESPECIALES)

Ve Španělsku se uplatňují rozdílné spotřební daně, které jsou stanoveny v souladu s direktivami Evropského společenství.

Spotřební daň zatěžuje následující produkty: alkohol a alkoholické nápoje, pivo, víno a kvasivé nápoje, paliva, tabák a tabákové výrobky) ve fázi výroby, transformace nebo dovozu.

Spotřební daně nejsou uplatňovány na Kanárských ostrovech (zde se uplatňuje pouze spotřební daň z alkoholu a piva) a ve městech Ceuta a Melilla.

Ve Španělsku je také uplatňována spotřební daň ze zapsání dopravního prostředku do rejstříku vozidel a daň z elektřiny.

Spotřební daň za zapsání do rejstříků určitých druhů dopravních prostředků, byla zavedena jako důsledek zrušení zvýšené sazby daně IVA. Tato spotřební daň je aplikována i na Kanárských ostrovech i v Ceuta a Melilla.

Základem daně u nového vozidla je jeho kupní cena u ojetého vozu jeho tržní cena.

Sazba daně je 12% na poloostrově, 11% na Kanárských ostrovech, 0% v Ceuta a Melilla, pro osobní vozy pod 1600 ccm nebo 2000 ccm pokud se jedná o dieselový motor: 7% na poloostrově a 6% na Kanárských ostrovech. Je možné uplatnit 50% redukcí ze základu daně, které se týká automobilů, které mají od pěti do devíti míst a jsou určené pro rodiny, které mají 3 nebo více dětí.

Dále existuje daň z elektřiny, která je aplikována na celém území Španělska. Tato daň zatěžuje produkci, dovoz a intrakomunitární zakoupení elektrické energie. Základ daně je tvořen IVA a je násoben koeficientem 1,05113. Sazba daně je 4,864%.

1.13 DOVOZNÍ DAŇ/CLO (DERECHOS ARANCELARIOS SOBRE IMPORTACIONES)

Dovozní daň (clo), které je aplikováno ve Španělsku, je daň, která se platí z dovozeného zboží, pokud prošlo celníci. S určitými výjimkami, je clo vyměřeno ad valorem, tedy z ceny

CIF²³ nebo dle ceny na vystavené na faktuře. Další část základu pro výpočet cla jsou náklady na uskladnění nebo depozitum.

Systém pro harmonizaci klasifikace označení zboží a tarify cla EU (TARIC) vstoupily ve Španělsku v platnost v roce 1987.

1.14 DAŇ Z POJISTNÝCH PREMIÍ (IMPUESTO SOBRE PRIMAS DE SEGUROS)

Jedná se o nepřímou daň, která ztěžuje pojistné operace. Jedná se operace, kterými se zabývají pojišťovací společnosti, které působí ve Španělsku, včetně režimu volného poskytování služeb, jehož regulace odpovídá následujícímu schématu:

- Úkony tvořené dle dohody, které pojišťovací společnosti stanovují s orgány sociální péče nebo s veřejnými orgány, které jsou pověřeny správou některých agend sociálního zabezpečení, nejsou zatíženy touto daní. Existují také další úkony, které jsou osvobozeny od daně, jedná se například o povinné sociální zabezpečení, kolektivní pojištění, které je nástrojem alternativního systému penzijních plánů a penzijních fondů, životní pojištění, operace kapitalizace, operace zajištění, pojištění záruk, pojištění vkladu a pojištění podnikání, zemědělské pojištění, pojištění zdravotnické asistence a nemocenské pojištění, operace spojené s plány pojištění.

Je stanovena jedna sazba daně ve výši 6% ze zaplacených pojistných premií.

Podmínka poplatníka daně připadá na pojišťovací společnosti, které realizují daní zatížené operace, vlastní plátce daně je osoba, která si uzavřela pojištění.

Nárok na daň vzniká v momentu získání pojistné premie příjemcem pojištění.

Plátce daně musí předkládat daňové přiznání nebo platit daň měsíčně.

1.15 SPECIÁLNÍ DAŇOVÉ REŽIMY V AUTONOMNÍCH OBLASTECH

Autonomní oblasti mají možnost stanovit vlastní daňový režim, této možnosti využívá pouze autonomní oblasti País Vasco (Baskicko), Navarra a dále Kanárské ostrovy. Tento systém je nejpropracovanější na Kanárských ostrovech, je to dáno jednak vzdáleností od administrativního centra a také tím, že ostrovy jsou součástí Evropského jednotného trhu od roku 2000 a nařízením Evropské komise byla na ostrovech zřízena Zvláštní kanárská

²³ CIF - Cost, Insurance and Freight, mezinárodní dodací podmínky Incoterms.

zóna. Oblasti País Vasco a Navarra upravují ve svých autonomních režimech pouze daně z příjmů.

1.16 LOKÁLNÍ DANĚ

Novelizované znění zákona o místních financích (Ley de las Haciendas Locales) schválený Královským legislativním dekretem 2/2004 z 5. března, stanovuje režim pro racionalizaci místního daňového systému a má napomoci zjednodušit aktivity místních podnikatelských jednotek. V souladu s touto legislativou místní autority mohou modifikovat některé aspekty těchto daní. Řečený zákon stanovuje dva rozdílné typy městských daní, které lze rozdělit na dvě skupiny:

Daně periodického charakteru:

- Daň z nemovitého majetku (Impuesto sobre Bienes Inmuebles).
- Daň z ekonomických činností (Impuesto sobre Actividades Económicas).
- Daň z dopravních prostředků s mechanickým pohonem (Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica).

Ostatní daně:

- Daň ze staveb, instalace a děl (Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras).
- Daň z nárůstu hodnoty pozemků městského charakteru (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturalza Urbana).

Podrobnější charakteristika lokálních daní je uvedena v příloze.

2 ČESKÁ REPUBLIKA

Oficiální název:	Česká republika
Rozloha:	78.866 km ²
Státní zřízení:	parlamentní demokracie
Počet obyvatel :	10 349 372 (2007)
Hustota na km ² :	130 obyv./km ²

Nezaměstnanost:	6,1 % (únor 2008)
HDP per capita:	18 504 € (2007)
Růst reálného HDP:	5,8 % (odhad 2007)
Úřední jazyk:	český jazyk
Hlavní město:	Praha
Měna:	koruna česká
Administrativní členění:	14 samosprávných krajů (76 okresů)
Hlava státu:	prezident Prof. Ing. Václav Klaus, CSc.
Předseda vlády:	Ing. Mirek Topolánek

Obrázek č. 2: Kraje České republiky



Zdroj: Oficiální web České republiky [online]. Dostupné z <<http://www.czech.cz/cz/ceska-republika/geografie/mapy/>>

2.1 HOSPODÁŘSTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY

Území, na kterém se nyní nachází Česká republika, patřilo v počátcích minulého století k ekonomicky nejvyspělejším částem Evropy. České země tvořily nejprůmyslovější část Rakousko-Uherska. Po oddělení od rakouské monarchie a po vzniku samostatného

Československého státu v roce 1918, patřila československá ekonomika mezi 20 nejvyspělejších hospodářství světa.

Po druhé světové válce došlo v důsledku společenských změn k významným změnám. Nástup socialismu se projevil i v hospodářství. Všechny průmyslové podniky byly zestátněny. Přešlo se na centrálně řízené hospodářství, jehož základem byl celostátní hospodářský plán. Československé republiky byla v rámci socialistických republik přisouzena specializace na těžký průmysl, který byl náročný na suroviny a energii. Byla utlumena česká tradiční odvětví jako jsou sklářství, potravinářství a textilní průmysl. Vzrostl podíl výroby výrobních prostředků na úkor spotřebních předmětů. Z tohoto důvodu byla většina věcí běžné spotřeby pro občany nedostatkové zboží. Byla zakládána jednotná zemědělská družstva. Malí zemědělci byli donuceni přenechat svoje pole a hospodářská zvířata JZD. Vývoj a skladba českého hospodářství za socialismu se zásadně projevila na zaostalosti a nekonkurenceschopnosti české ekonomiky.

Po sametové revoluci v roce 1989 se české hospodářství opět ocitlo na začátku. Ostatní zeměmi mimo socialistický blok, byly daleko vyspělejší a efektivnější. V nejbližších letech po roce 1989 prodělalo české hospodářství transformaci, která nebyla vždy bezbolestná. V rámci restitucí došlo k návratu podniků a půdy dřívějším majitelům. Zvláštností byla privatizace, která byla provedena kuponovou formou. Velká část státních podniků byla převedena do soukromého vlastnictví převážně ve formě akciových společností. Některým významným podnikům se podařilo najít strategického partnera v zahraničí, jiné koupili čeští zájemci.

Rozvoj českého hospodářství a demokracie dovolili vstoupit v roce 2004 do Evropské Unie, jejíž podpora nadále umožňuje ekonomický růst a růst životní úrovně obyvatelstva. Nadále probíhá liberalizace českého trhu, kterou vyžadují evropské struktury a to vede k zvýšení konkurence na našem trhu a taky ke zkvalitnění naší produkce a konkurenceschopnosti.

2.1.1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům většiny vyspělých zemí, zejména evropských. Stanovení daní má v kompetenci pouze parlament České republiky, kraje ani obce nemají právo stanovovat a vybírat vlastní daně, mohou pouze vybírat různé poplatky.

Český daňový systém prošel rozsáhlou reformou, která se týká především zdanění příjmů fyzických osob, dále mění sazby u DPH (byla zvýšena snížená sazba daně z 5% na 9%) a zavádí nové spotřební daně. U daně z příjmů fyzických osob zákon zavádí jednotnou sazbu daně (15% ze superhrubé²⁴ mzdy) a ruší tedy do loňského roku platící klouzavě progresivní stupnice daňové sazby. Dále pak zvyšuje slevy na dani mající vazbu na osobu poplatníka, tyto slevy by měly zmírnit dopady na méně majetné občany, také mění stanovení základu daně (zavádí tzv. superhrubou mzdu). Také bylo zrušeno společné zdanění manželů a minimální základ daně. Reforma zavedla i nové daně tzv. ekologické daně (zavedená dle závazku vyplývajících ze vstupu ČR do EU), nově bude v České republice vybírána daň z elektřiny, zemního plynu a některých dalších plynů a pevných paliv.

Přímé daně:

Důchodové daně

- Daň z příjmu právnických osob,
- Daň z příjmu fyzických osob.

Majetkové daně

- Silniční daň,
- Daň z nemovitostí,
- Daň dědická,
- Daň darovací,
- Daň z převodu nemovitostí.

Nepřímé daně:

- Spotřební daně,
- Ekologické daně,
- Daň z přidané hodnoty (DPH).

3 KOMPARACE SYSTÉMŮ

²⁴ Superhrubá mzda – hrubá mzda + SZP zaplacené zaměstnavatelem

3.1 OBECNÁ KOMPARACE

Rozdíly v obou daňových systémech jsou viditelné na první pohled. Rozdílná je již vlastní struktura daňových systémů, která vyplývá ze státního zřízení obou zemí.

Španělsko je konstituční monarchie, která je rozdělena na 17 Comunidades Autónomas (Jedná se o jednotlivé státy, které mají vlastní hlavní město, vládu, parlament a prezidenta. Některé mají i svůj vlastní oficiální jazyk, který je odlišný od španělského jazyka. Disponují rozsáhlým počtem legislativních pravomocí, které se vztahují i na daňovou problematiku). Autonomní oblasti se dále dělí na 52 provincií (47 provincií se nachází na Iberském poloostrově, 2 na Kanárských ostrovech, 1 na Baleárských ostrovech, 2 města na marockém pobřeží Ceuta a Melilla). Španělský daňový systém je rozdělen do tří úrovní, které odrážejí státní uspořádání. První úroveň je státní, druhá autonomní a třetí lokální. Daňoví poplatníci tedy platí tři druhy daní, a to daně státní, autonomní a lokální. Daňové zatížení může být v jednotlivých autonomních oblastech rozdílné. Avšak ani na všech místech jedné autonomní oblasti nemusí být daňové zatížení stejné z důvodu lokálních daní. Výše některých lokálních daní je ve vlastní kompetenci jednotlivých radnic. Španělské zákony myslí i na možnost migrace mezi jednotlivými oblastmi a městy z důvodu využití fiskálních výhod a upravují takové případy.

Česká republika je unitární stát, který se člení na obce, jež jsou základními územními samosprávnými celky, a kraje. Ty jsou vyššími územními samosprávnými celky. Na rozdíl od španělských autonomních oblastí či měst, nemají české samosprávné celky právo stanovovat vlastní daně a ani nemají možnost upravovat sazby daně, které stanoví stát. Města mají pouze právo stanovit určité místní poplatky, jako jsou např. poplatky za odvoz komunálního odpadu či poplatek za vlastnictví psa. Daňovou reformou získaly obce možnost modifikovat daň z nemovitostí, aby lépe vyhovovala místním podmínkám (jednotlivé obce mohou upravit osvobození určitých pozemků od daně a také mohou zavést fakultativní místní koeficient).

Pokud jsou opomenuty lokální a autonomní daně, oba systémy se liší i ve vlastní struktuře státních daní. Oba systémy disponují daněmi z příjmů právnických a fyzických osob, daní dědickou a darovací, daní z přidané hodnoty, spotřebními daněmi a dovozními daněmi (tedy cly).

Zajímavé je také srovnání obou zemí, které vzešlo ze zprávy PricewaterhouseCoopers: Jak se platí daně 2008²⁵. Země světa byly hodnoceny podle několika kritérií. Číslo uvedené u každého z kritérií znamená celkové pořadí mezi všemi sledovanými zeměmi. Studie umožňuje přímé porovnání daňových systémů všech 178 zemí.

Tabulka č. 9: Srovnání dle studie „Jak se platí daně 2008“

Srovnání dle studie "Jak se platí daně 2008"		
	Španělsko	Česká republika
Počet plateb	10.	27.
Čas na splnění daň.povinností	116.	168.
Celkové daňové zatížení	149.	115.
Výhodnost daňového systému	93.	113.

Zdroj: Doing Business [online]. Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org/taxes>>

Jak lze vidět z výsledů studie, ČR je lepší pouze v ukazateli celkového daňového zatížení. Jinak je ve všech ukazatelích lepší Španělsko. Nejhorší je na tom Česká republika s nutným časem na splnění administrativních daňových povinností, kde se umístila na 168 místě ze 178 daňových systémů světa. Česko patří k systémům s nejdelší nutnou dobou na vyřízení administrativních povinností.

Přímé daně

V obou systémech je rozdílná skladba přímých daní.

Daně z příjmů jsou prakticky totožné, oba systémy disponují daní z příjmů fyzických i právnických osob. Španělská legislativa se navíc velmi podrobně zabývá otázkou nerezidentních plátců daně, pro tyto plátce je stanovený Zákon o dani z příjmů nerezidentů. Česká legislativa toto ponechává začleněno v jednotlivých daních z příjmů fyzických nebo právnických osob. Důvod absence této úpravy v českém daňovém zákonu vyjadřuje rozdílné geografické umístění obou států, ve Španělsku pracuje velké množství občanů jiných států a dále se Španělsko dlouhodobě potýká s přílivem emigrantů z Afriky a Latinské Ameriky.

Odlišuje se i skladba daní z majetku. Španělská úprava rozlišuje na státní úrovni pouze dva druhy daní z majetku a to majetkovou daň a daň darovací a dědickou. Obdobu české daně silniční a daně z nemovitostí je ve španělském daňovém systému zařazena na lokální

²⁵ Celá zpráva je dostupná na webových stránkách Doing Business: <http://www.doingbusiness.org/taxes>

úrovni zdanění. Daň z převodu nemovitostí je ve španělském systému zařazena do nepřímých daní.

Nepřímé daně

Český daňový systém stanovuje tři skupiny nepřímých daní: daň z přidané hodnoty, ekologické daně (které jsou v platnosti od 1. 1. 2008) a spotřební daně. Španělé uplatňují také DPH (IVA), spotřební daně a dále jsou mezi nepřímé daně řazeny daň z převodu majetku a kolkovného, daň z pojistných premií. O zavedení ekologických daní se ve Španělsku vedou diskuze.

Celkový přehled daní uplatňovaných ve Španělsku a v České republice je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 10: Struktura daňových systémů

Struktura daňového systému	
Španělsko	Česká republika
Přímé daně	
Daň z příjmů právnických osob	Daň z příjmů právnických osob
Daň z příjmů fyzických osob	Daň z příjmů fyzických osob
Daň z příjmů nerezidentů	Silniční daň
Majetková daň	Daň z nemovitosti
Dědická a darovací daň	Daň dědická
	Daň darovací
	Daň z převodu nemovitostí
Nepřímé daně	
Daň z přidané hodnoty	Spotřební daně
Daň z převodu majetku a	Ekologické daně

kolkovné	
Spotřební daně	Daň z přidané hodnoty
Daň z pojistných premií	Clo
Clo	

Zdroj: vlastní

V tabulce jsou uvedeny uplatňované přímé a nepřímé státní daně. Oba systémy se liší především ve struktuře nepřímých daní.

Autonomní stupeň zdanění

Autonomní oblasti mají právo stanovit speciální režim zdanění. Této možnosti využívají jen tři autonomní oblasti, a to Kanárské ostrovy, País Vasco a Navarra. Tento systém je nejpropracovanější na Kanárských ostrovech. Zde je ustanovena i Speciální kanárská zóna. País Vasco a Navarra upravují ve svých autonomních režimech daně z příjmů právnických a fyzických osob.

Kromě možnosti stanovení vlastního daňového režimu mají autonomní oblasti možnost upravovat určité sazby daně. Mohou upravit autonomní stupnici v případě zdanění příjmů fyzických osob, dále mohou upravit sazby daně u daní z převodu majetku a kolkovného, daně darovací a dědické a u majetkové daně. Vláda určuje v tomto případě sazby daně, které se použijí, pokud nemá autonomní oblast vlastní úpravu a dále vláda stanovuje určité limity u sazeb daně, které musí autonomní oblasti dodržovat.

Autonomní stupeň zdanění český daňový systém nezná.

Lokální zdanění

Ve Španělsku existuje soustava lokálních daní. Daně jsou stanoveny vládou, ale u většiny z nich mohou jednotlivé radnice stanovit vlastní výši zatížení. Vlastní výši sazby daně mohou radnice ustanovit u daní z ekonomických aktivit, daně ze staveb, instalací a děl a u daně růstu hodnoty městských pozemků. Radnice také mohou stanovit vybírání různých poplatků, kam například patří comunidades, které platí každá domácnost (obdoba českých poplatků za odvoz komunálního odpadu).

V ČR nemají obce možnost ovlivňovat výši sazeb daní (pouze u daně z nemovitostí mohou stanovit fakultativní koeficient), ale mohou stanovit určité městské poplatky.

Možnost ovlivnění výše lokálních daní dává ve Španělsku jednotlivým radnicím (obcím) do rukou nástroj jak optimalizovat příjmy do obecného rozpočtu. Mohou lépe hospodařit s veřejnými financemi a lépe plánovat rozpočty.

Obce v ČR získávají příjmy z daní dle daňového určení jednotlivých daní a nemají žádnou legislativní páku na jejich ovlivnění. Obce mohou působit pouze nepřímo, a to např. vytvářením příznivého prostředí pro podnikatele (obce získávají 30% ze zaplacené daně z příjmů fyzických osob za OSVČ, které mají sídlo v katastru obce) apod.

3.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB

Daň z příjmů právnických osoby a Impuesto sobre Sociedades.

Poplatníci daně

Poplatníci daně v obou systémech jsou podnikatelské jednotky.

Ve Španělsku jsou od daně osvobozeny všechny vládní instituce a úřady, autonomní oblasti a města a dále například Španělská královská akademie. Existuje i částečné osvobození od daně pro určité skupiny společností (např. pro neziskové organizace).

Rozdíl je také v určení rezidentních společností. Český zákon upravuje podmínky pro rezidentní i nerezidentní společnosti, španělský zákon o IS upravuje podmínky pouze pro rezidentní společnosti (nerezidentní společnosti zdaňují svoje příjmy dle daně z příjmů nerezidentů). Španělská legislativa se také zabývá otázkou rezidence v daňových rájích, aby zabránila zneužívání přemísťování právnických osob do zemí nebo teritorií, které jsou dle španělské legislativy klasifikované jako daňové ráje. Český zákon o dani z příjmů právnických osob na případy, kdy se společnosti přemístí do daňového ráje nebo zda společnosti, které podnikají na našem území a pochází z daňového ráje, nepamatuje. Česká legislativa stanovuje, že nerezidenti zdaňují v ČR pouze příjmy z podnikání a nakládání s majetkem, které se nacházejí na jeho území. Také nestanovuje žádné zvláštní opatření pro nerezidenty ani žádné speciální daňové režimy.

Zdaňovací období je kalendářní či hospodářský rok.

Předmět daně

Španělsko: Předmětem daně jsou dle španělské legislativy všechny obdržené příjmy z jakéhokoliv zdroje poplatníkem daně. To znamená, že neexistují příjmy, které nejsou předmětem daně, ani takové, které jsou osvobozeny od zdanění. I když mohou být modifikovány v některém ze speciálních režimů zdanění.

Španělská legislativa také rozlišuje několik zvláštních režimů zdanění např. pro Skupiny společností, UTE nebo Sdružení pro ekonomický zájem. Každý režim má svoje specifika a

rozdílnou úpravu. V každém případě přináší tyto režimy určité daňové zvýhodnění pro společnosti, které mohou tyto režimy využívat. Společnosti mohou využívat zmíněné režimy, pokud splňují pro ně předepsané podmínky dle zákona.

Česká republika: Český zákon definuje předmět daně jako příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládáním s veškerým majetkem. Dále jsou přesně vymezeny příjmy, které nejsou předmětem zdanění.

Základ daně

Španělsko: základ daně je stanoven jako rozdíl mezi příjmy a náklady za zdaňovací období. Z takto určeného základu daně lze odečíst vykázanou ztrátu z předchozích let, hodnotu odpisů, připočitatelné a odpočitatelné položky. K základu daně se přičítají položky stanovené zvláštními zdaňovacími režimy.

Česká republika: základ daně je definován jako rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Základ daně se zvyšuje o daňově neuznatelné náklady, připočitatelné a odpočitatelné položky, které určuje zákon.

Schéma stanovení základu daně a její stanovení obou daňových systémů je pro větší názornost uvedeno v následující tabulce.

Tabulka č. 11: Schéma výpočtu daňové povinnosti

Schéma výpočtu daně z příjmů právnických osob
--

Španělsko	Česká republika
Účetní výsledek hospodaření	Hospodářský výsledek
+/-Úpravy daňového charakteru +Položky dle zvláštních režimů -ztráty z minulých období	- Výnosy vyňaté ze zdanění - Výnosy osvobozené - Výnosy zdaněné samostatně
=Základ daně	+ Výnosy mimoúčetní + Náklady související s vyjmutými příjmy
xSazba daně	+ Náklady daňově neuznané
=Daň	=Průběžný základ daně
-Sleva:dvojitě zdanění	- Odčitatelné položky
-Bonifikace	-Ztráta z minulých let
-Ostatní slevy	-Dary
-Retenciones	=Základ daně
-Zálohy na dani	xSazba daně
=Daňová povinnost	-Zálohy na dani
	-Slevy na dani
	=Daňová povinnost

Zdroj: Španělsko INJEF [online]. Dostupné z:

<<http://injeff.com/php/index.php?option=content&task=view&id=646&Itemid=26&limit=1&limitstart=1>>, Česká republika SMEP [online]. Dostupné z: <http://etext.czu.cz/php/skripta/skriptum.php?titul_key=73>

Určení základu daně a daňové povinnosti je jednodušší v případě španělské úpravy. Vzhledem k tomu, že ve Španělsku jsou zdaněny všechny příjmy, zjednodušuje se úprava daňového základu. Jediné, co může být složitější, je pokud podnikatelská jednotka zdaňuje podle některého ze speciálních režimů. Prakticky všechny úlevy se vztahují až k již vypočítané dani. Na rozdíl od české úpravy, která optimalizuje především základ daně a slevy na dani nejsou tak početně zastoupené.

Španělský zákon se nezaobírá otázkou darů poskytnutých společnostmi. Poskytnuté dary nejsou jinak daňově zvýhodněné.

Zvláštností jsou retenciones, tedy povinnost poplatníka daně platit v průběhu roku z určitých vybraných příjmů retención, což je ve své podstatě určitý druh zálohy na daň, čímž si daňová autorita zajišťuje zaplacení daně v plné výši. Zaplacené reteniones stejně jako řádné zálohy na daň jsou zúčtovány v ročním daňovém přiznání. Retenciones nejsou totožné s pravidelně placenými zálohami na daň. Zálohy na daň jsou placeny 3krát do roka, vždy podle hospodářského výsledku minulých období.

Sazba daně

Dále uvedené sazby daně jsou platné pro zdaňovací období 2008.

Španělsko: zákon stanovuje jednu základní sazbu daně a několik speciálních sazeb, pro některé vybrané společnosti.

Česká republika: je stanovena základní sazba daně a několik zvláštních sazeb pro vybrané právnické osoby a nerezidenty.

Jednotlivé sazby daně jsou uspořádány do následující tabulky:

Tabulka č. 12: Sazby daně z příjmů právnických osob

Sazby daně (v %)		
	Španělsko	Česká rep.
Základní typ	30	21
Společnosti zabývající se výzkumem a těžbou uhlovodíků	35	
Pojišťovny	25	
Družstevní záložny, Cajas rural		
Sdružení živnostníků, profesní komory, obchodní asociace		
Unie, federace, konfederace družstev		
Družstva daňově chráněná	20	
Neziskové organizace, Nadace	10	
Instituce kolektivního investování	1	5
Investiční fondy - finanční	1	
Investiční fondy - investice do nemovitostí		
Penzijní fondy	0	5
Podílové fondy		5
Nerezidenti		15

Zdroj: vlastní

V tabulce je patrné, že např. v základní sazba daně se liší o celých 9% procentních bodů.

Obě vlády se vydaly cestou snižování daně z příjmů právnických osob. I když to není z tabulky vidět, Španělsko snížilo základní sazbu daně o 5 procentních bodů oproti

předchozímu zdaňovacímu období (sazba daně poklesla z 35% na 30%) a i nadále hodlá snižovat daňové zatížení právnických osob. Na druhou stranu je ve Španělsku mnoho druhů společností, které jsou již dnes méně zatížené než obdobné subjekty v ČR. Česká republika se drží trendu nově přistoupivších států EU a výrazně snižuje zatížení podnikatelských subjektů. I proto je rozdíl mezi základními sazbami daně tak markantní.

Slevy na dani

Oba systémy dovolují vypočtenou daň snížit o v zákonu uvedené položky.

Španělsko: slevy jsou obvykle určeny jako procento z nákladů, které byly vynaloženy na určité operace.

Druhy slev:

Sleva zamezující dvojímu zdanění, odečtením daně, které již byla zaplacená.

Bonifikace

- 50% ze získaných rent, které pochází z měst Ceuta a Melilla.
- Exportní aktivity: 99% z příjmů získaných z uměleckých aktivit.
- Poskytování lokálních-veřejných služeb: 99% z části základu daně odpovídající těmto aktivitám.

Slevy

- Výzkum a vývoj: 30% z nákladů na výzkum a vývoj, 20% z osobních nákladů I+D, 10% z nákladů na hmotný a nehmotný majetek, zakoupený pro účely I+D.
- Technologická inovace: 15% z nákladů na výzkum technologických inovací (pokud se jedná výzkumná pracoviště, univerzity apod.), 10% z nákladů na průmyslová řešení a procesy řízení, 10% z nákladů na nákup vyspělých technologií jako jsou patenty, licence, know-how s omezením 1 milión euro ročně.
- Zavádění nových informačních a komunikačních technologií: 9% z nákladů spojených s připojením na internet, prezentací společnosti na internetu, elektronický obchod, a zavádění informačních a komunikačních technologií do podnikových procesů.

- Export: 9% z nákladů spojených bezprostředně s exportními aktivitami (vytvoření distribučních kanálů, investice v zahraničí apod.)
- Ochrana a rozšíření historického dědictví: 15% z nákladů na koupi statku španělského historického dědictví v zahraničí za účelem jeho prezentace ve Španělsku.
- Investice do filmové a audiovizuální produkce: 18% z hodnoty investice.
- Investice do edice knih: 5% z nákladů spojených s edicí.
- Investice na podporu ochrany životního prostředí: 10% z realizovaných investic.
- Investice do lokalizačních satelitních systémů: 10%

Česká republika: slevy nejsou v naší legislativě tak početně zastoupeny jako ve Španělsku. Jsou stanoveny hodnotově (je stanovena přesná částka, kterou lze odečíst od již vypočítané daně) i procentně. Slevy se stanovují k celému zdaňovacímu období.

- 18.000 Kč za každého zaměstnance se zdravotním postižením (nebo jeho poměrná částka).
- 60.000 Kč za každého zaměstnance s těžším zdravotním postižením (nebo jeho poměrná částka).
- Polovinu daně vypočítané ze základu daně vykázaného z činností provozovaných poplatníky, zaměstnávajícími nejméně 25 zaměstnanců, u nichž podíl zaměstnanců, kteří jsou osobami se zdravotním postižením, činí více než 50% průměrného ročního přepočteného počtu všech jejich zaměstnanců.

Určení slevy či odpočtu procentem ze skutečných nákladů nebo skutečně vynaložené investice, se zdá lépe odpovídající skutečně vynaloženým prostředkům. V ČR jsou procentem určené odpočitatelné položky, slevy jsou určeny procentem nebo pevně stanovenou částkou.

Zajímavé srovnání je například u nákladů na výzkum a vývoj. Česká úprava toto řadí do odpočitatelných položek základu daně. Od základu daně lze odečíst 100% výdajů, které poplatník vynaložil při realizaci projektů výzkumu a vývoje. Španělská úprava zařadila tuto položku do slev na dani a španělští poplatníci daně mohou odečíst 20% z nákladů na

výzkum a vývoj. Otázkou zůstává, zda je vhodnější optimalizace základu daně a tím pádem nižší stanovená daň nebo vyšší daň, na kterou je následně uplatněna sleva.

Odpisy majetku

Španělsko: v otázce odpisů je španělská legislativa velmi liberální a dává podnikatelským jednotkám možnost výběru, co se použité metody týče. Podnikatelský subjekt si může vybrat, zda bude odepisovat svůj majetek dle oficiální tabulky, metody konstantního procenta či metody jednoduchého čísla. Další možností je vypracování vlastního odpisového plánu (musí obsahovat náležitosti stanovené Královským dekretem 1777/2004), tento vlastní odpisový plán musí schválit daňová autorita, aby ji mohly podnikatelské jednotky používat. Majetek je rozdělen do 7 odpisových skupin. Královským dekretem jsou stanoveny oficiální odpisové sazby (pokud se podnikatelská jednotka rozhodne odepisovat svůj majetek podle oficiální tabulky).

Jsou stanoveny i zvláštní normy pro odepisování majetku, který je denně využíván déle než jednu běžnou pracovní dobu a také pro majetek, který byl dříve užíván jinou osobou.

Zákon pamatuje na majetek získaný formou finančního pronájmu (leasingu) a na majetek pronajatý s opcí na koupi.

Česká republika: je oproti španělské úpravě velmi striktní. Zákon stanovuje majetek, který se může odepisovat (záleží na hodnotě majetku a době jeho životnosti), odpisové skupiny, koeficienty, délku odepisování. Metody odepisování jsou dvě: lineární nebo zrychlené odepisování. Daňový subjekt musí splnit všechna zákonem stanovená kritéria, jiné než daňové opisy nejsou daňově uznatelné. (Podnikatelské jednotky si mohou stanovit vlastní opisový plán tzv. účetní odpisy, ale pro daňové účely je základ daně upraven o rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy, dle zákona o dani z příjmů pravidel).

Bez zajímavosti není ani to, že při ocenění zásob můžou španělské podnikatelské jednotky zvolit jakoukoliv metodu tedy i např. LIFO, která není v České republice při oceňování zásob povolena. Jakákoliv metoda oceňování majetku je ve Španělsku platná jak pro daňové, tak i účetní účely.

Závěr

V hlavních rysech jsou si obě daně, které zdaňují příjmy právnických osob v obou zemích podobné co se daňových subjektů a předmětu daně týče. Španělská úprava obsahuje určitá specifika, existuje několik zvláštních druhů daňových režimů, které mají svoje odlišná pravidla. Díky nim se může zdát španělská daňová úprava komplikovaná. Odlišná je také

skladba odpočtů a slev na dani. Česká úprava preferuje odpočitatelné položky, zatímco španělská úprava stanovuje velké množství slev na dani. Oba systémy jsou rozdílné i v otázce odepisování majetku. Španělská legislativa dává daňovým subjektům velkou možnost výběru, oproti tomu v ČR je zákon v této otázce velmi striktní. V neposlední řadě se liší výše sazby daně (Španělsko 30%, Česko 21%) i počet zvláštních sazeb daně.

3.3 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

Daň z příjmů fyzických osob a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Poplatníci daně: v obou případech se jedná o fyzické osoby.

Španělsko: Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas upravuje zdanění pouze rezidentů a osob španělské národnosti, které pracují v zahraničí a splňují určité podmínky (jako jsou například diplomaté, konzulární pracovníci), pak jsou i oni považováni za rezidenty a jejich příjmy jsou v celé své výši zdaněny ve Španělsku. Úprava pamatuje i na takové osoby, které pracují v zahraničí, ale jejich nerozvedený manžel nebo nezletilé děti je na takové osobě finančně závislé, mají trvalé bydliště na území Španělska i oni jsou povinni k dani ve Španělsku.

Česká republika: poplatníci daně jsou fyzické osoby a to osoby rezidentní i nerezidentní. Rezidentní osoby mají daňovou povinnost ze svých celosvětových příjmů, nerezidentní osoby zdaňují pouze příjmy plynoucí z ČR.

Předmět daně

Španělsko: poplatník daně zdaňuje své celosvětové příjmy, příjmy jsou rozděleny do dvou skupin obecné příjmy a příjmy z úspor.

Obecné příjmy

- Příjmy ze zaměstnání.
- Příjmy z nemovitého kapitálu.
- Příjmy získané z převodu podílů základního kapitálu společností ve skupině.
- Další příjmy z movitého majetku.
- Příjmy z ekonomických aktivit.
- Majetkové příjmy a ztráty.

- Zvláštní renty stanové zákonem.

Příjmy z úspor

- Obdržené příjmy z participace na vlastním kapitálu jakéhokoliv druhu společnosti.
- Příjmy získané z operací kapitalizace, ze smluv životního pojištění, pojištění proti invaliditě apod.

Česká republika: příjmy jsou rozděleny do pěti dílčích skupin (tyto skupiny tvoří i dílčí základy daně).

- Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky.
- Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti.
- Příjmy z kapitálového majetku.
- Příjmy z pronájmu.
- Ostatní příjmy.

Předměty daně se liší o španělskou část z příjmu z úspor (přestože v ČR jsou tyto příjmy zařazeny do samostatného základu daně). Rozdíl mezi českou a španělskou úpravou bude patrný v schématu výpočtu daně, který bude uveden v další podkapitole. Rozdíly jsou také mezi osvobozeným příjmy, např. ve Španělsku nejsou od daně osvobozené příjmy z prodeje domu jako v České republice (samozřejmě i zde existují jistá omezení v osvobození příjmů z prodeje domů). Obecně jsou ve Španělsku od daně osvobozeny příjmy představující stipendia, důchody, půjčky od orgánů veřejné správy, výhry v loteriích (u společností např. Červeného kříže a státní nebo autonomní společnosti), alimenty apod. Tedy vesměs stejné položky jako v české úpravě.

Zajímavé je srovnání dílčího základu daně: příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a příjmů z ekonomických aktivit. Příjmy v obou systémech jsou definovány obdobným způsobem. Rozdílné je stanovení dílčího základu daně.

Španělsko: Ve Španělsku existují tři možné metody jak stanovit dílčí základ daně.

- Přímé stanovení (v tomto případě se zdanění řídí podle normy Impuesto sobre Sociedades s určitými modifikacemi).

- Přímé zjednodušené stanovení (stejná pravidla jako u předchozí metody, jsou pouze stanovena určitá zjednodušení při určení hodnoty daňově uznatelných nákladů).

Schéma určení základu daně

Příjmy

-daňově uznatelné náklady

-odpisy

Rozdíl: získané příjmy – náklady

-5% z tohoto rozdílu

=čisté příjmy

-redukce (z nepravidelných příjmů 40%)

=čisté příjmy po redukcí

Přímé stanovení mohou uplatňovat osoby, jejichž obrát ročně nepřekročí 600.000 euro, a pokud nesplňují podmínky pro uplatnění režimu objektivního stanovení.

- Objektivní stanovení musí využívat osoby, které vykonávají aktivity stanovené Ministerio de Economía y Hacienda a dále splňují určité podmínky. Zda se při stanovení dílčího základu daně používá soustava koeficientů a poměrů.

Česká republika: podnikatel má dvě možnosti při stanovení dílčího základu daně. Od získaných příjmů buď odečte výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, nebo si zvolí možnosti paušálních nákladů.

V ČR si podnikatel (s výjimkou spoluvlastníka nebo účastníka sdružení, které není právnickou osobou) sám zvolí takovou variantu, která je pro něho výhodnější. Ve Španělsku musí podnikatel zvolit metodu podle pravidel, která stanovuje stát.

Základ daně, určení daňové povinnosti

Španělsko: celkový základ daně a určení daňové povinnosti je uvedeno v následujícím schématu.

Obecné příjmy

+/- příjmy ze zaměstnání majetek	Zisky a ztráty z majetku (pokud je
+/- příjmy nemovitého kapitálu kompenzuje	vlastněn více jak jeden rok) ztráta
+/- příjmy z movitého kapitálu 25%.	kladné saldo obecných příjmů až do
+/- příjmy z ekonomické činnosti	ztrátu lze uplatnit následující 4 roky
+ zvláštní renty	

= obecný základ daně
 - zaplacené poplatky do systému sociální péče
 - poplatky zaplacené za majetek hendikepovaných
 - kompenzační důchody

= upravený základ daně
 - minimum na poplatníka daně
 - minimum na potomky
 - minimum na předky starší 65 let
 - minimum z důvodu invalidity

= základ daně upravený o odečitatelné položky aplikace státní a autonomní sazby daně

= daň z obecných příjmů

Příjmy z úspor

+/- příjmy z úspor	Zisky a ztráty z majetku (pokud je majetek vlastněn méně jak jeden rok) ztrátu lze kompenzovat následující 4 roky
--------------------	---

= základ daně z úspor
 - přebytek z osobního a rodinného minima (pouze pokud je nedostatečný základ daně z obecných příjmů)

X pevně stanovená sazba daně ve výši 18%
 = daň z úspor

Další krok je součet vypočítané daně z obecných příjmů a daně z úspor, které lze snížit o slevy na dani.

-sleva nákup domu/bytu pro obvyklé bydlení
 -slevy dary
 -slevy z ekonomických aktivit
 =daň snižená o slevy
 - slevy zabraňující dvojímu zdanění
 - retenciones, zálohy na daň
 - ostatní slevy

= daňová povinnost

Česká republika:

Schéma výpočtu základu daně z příjmů fyzických osob

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti
 - výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů

- = dílčí daňový základ příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (či ztráta) příjmy z kapitálového majetku
- = dílčí daňový základ příjmů z kapitálového majetku příjmy z pronájmu
- výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů
- = dílčí daňový základ příjmů z pronájmu (či ztráta) ostatní příjmy
- výdaje na dosažení příjmu (podle druhu příjmu do výše daného druhu příjmu)
- = dílčí daňový základ ostatní příjmy
- = suma dílčích základů daně
- kromě příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (nebo daňová ztráta vyměřená za toto období)
- daňová ztráta vyměřená nebo vykázaná v minulých obdobích
- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
- odvody na sociální a zdravotní pojištění (vypočteno ze superhrubé mzdy²⁶)
- = dílčí daňový základ příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků

Suma dílčích základů daně
 -nezdaniitelné části základu daně
 = daňový základ snížený o nezdanitelné části základu daně
 X sazba daně ve výši 15%
 -slevy na dani
 =daňová povinnost/přeplatek daně

Stanovení daňové povinnosti je velmi odlišné. Ve Španělsku lze na oba základy daně uplatnit odečitatelné položky (v určitých případech lze vzájemně kompenzovat oba dílčí základy daně), pak se stanoví odlišné sazby daně, obecné příjmy dle progresivního zdanění, příjmy z úspor fixní sazbou daně, na součet daní se uplatňují slevy. Naproti tomu, příjmy v ČR jsou zdaněny lineární sazbou daně ve výši 15%, odečitatelné položky byly velmi omezeny (dary, ztráty z minulých období), daň lze snížit o řadu slev.

Španělsko: redukce daňového základu jsou stejného charakteru jako v České republice dříve uplatňovaných odpočitatelných položek, kromě redukce za poplatníka, děti (až do věku 26 let, diferenciovaně dle počtu dětí), na invalidní osoby, lze uplatnit odpočitatelnou položku na předky poplatníka daně (pokud žijí ve společné domácnosti a jsou starší 65 let).

Zajímavá je také sleva na dani z důvodu mateřství. Tu mohou uplatnit pracující ženy, které mají dítě nebo děti mladší tří let.

Stejně jako u Impuesto sobre Sociedades je nutné odvádět retenciones z předem určených příjmů, zaplacené retenciones jsou vyrovnané v ročním daňovém přiznání.

Sazba daně

²⁶ Superhrubá mzda – hrubá mzda + SZP placené zaměstnancem

Španělsko: stanovena progresivní stupnice sazby daně. Tato stupnice se dělí na dvě větve: státní a autonomní. Autonomní oblasti mají právo modifikovat svoji část stupnice. Celkové zatížení se pohybuje mezi 24 a 43%.

Česká republika: s platností od 1. 1. 2008 je v účinnosti jednotná sazba daně ve výši 15%.

Společné zdanění manželů

Španělsko: poplatníci daně, kteří jsou manželé (a nejsou v rozluce, kterou potvrdil soud) mohou využít společné zdanění manželů.

Stejný institut mohli manželé využívat do minulého roku i v ČR. Po daňové reformě byl tento institut zrušen, vzhledem k zavedení lineární sazby daně pozbyl svého významu.

Slevy na dani

Rozdílné je vyúčtování slev na dani. V České republice pokud slevy převýší vypočtenou daň, vzniká tzv. daňový bonus a tento bonus je vyplacen poplatníkovi daně. Naproti tomu ve Španělsku slevy nemůžou překročit 35% hodnoty vyměřené daně, pokud se tak stane zbytek nevyužitých slev lze uplatnit po dalších 10 let.

3.3 IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO RESIDENTES

Španělsko: Impuesto sobre la Renta no Residentes upravuje zdanění právnických a fyzických osob, které nejsou rezidentní na španělském území. Rozlišuje, zda jsou příjmy získané prostřednictvím stálého závodu, který se nachází ve Španělsku, nebo ne (dle toho je určen daňový režim). Zvláštní daňový režim je stanoven také pro osoby, které byly přeloženy do Španělska z pracovních důvodů.

Základní sazba daně z příjmů nerezidentů je stanovena na 24%. Na další příjmy jako jsou dividendy, úroky, příjmy z cenných papírů je stanovena základní sazba daně ve výši 18%. Tato sazba daně se může změnit, záleží na tom, jestli nerezident pochází ze státu, se kterým má Španělsko podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s doložkou o výměně informací. Pak se sazba daně řídí podmínkami uvedenými v příslušné smlouvě.

Česká republika má se Španělskem podepsanou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění (s doložkou o výměně fiskálních informací):

Dividendy: sazba daně 15%

Úroky: sazba daně 0%

Příjmy z pronájmu: sazba daně 5%

Česká republika: nemá zvláštní zákon pro nerezidentní poplatníky daně, nerezidentní osoby se řídí podle zákona o příjmu fyzických nebo právnických osob.

3.4 MAJETKOVÉ DANĚ

Španělsko: v této daňové skupině se nachází daň z majetku a dědická a darovací daň.

Majetková daň: tato daň je kromě Španělska uplatňována pouze ve Švýcarsku a Francii. Zatěhuje majetek nebo práva k majetku vlastněné poplatníkem daně. Rozhodující pro určení hodnoty majetku je rezidence plátce. Pokud je plátce rezidentem ve Španělsku je daní zatížen jeho celosvětový majetek, pokud se jedná o nerezidentního plátce daně, pak se daň vztahuje na majetek a práva, které se nachází ve Španělsku. Samozřejmě ze zdanění je vyjmuto např. zařízení domácnosti apod.

Dědická a darovací daň: daň zatěžující bezplatné převody majetku.

Česká republika: mezi majetkové daně se v ČR řadí silniční daň, daň z nemovitostí, daň dědická a darovací, daň z převodu nemovitostí.

Majetková daň jako taková se v České republice neuplatňuje.

Daň darovací a dědická: česká úprava je španělské velmi podobná. Daň zatěhuje bezplatné převody majetku. Osvobození od daně je také závislé na stupni příbuznosti mezi dárce/zůstavitelem a nabyvatelem/dědicem. Rozdíl je v tom, že jednotlivé autonomní oblasti mají právo na určité úpravy v koeficientech a sazbách daně.

Silniční daň a daň z nemovitostí: se nacházejí ve Španělsku částečně na státní a lokální úrovni zdanění. Silniční daň v ČR zatěhuje automobily, které jsou na území České republiky využívány k podnikání. K této dani nemá Španělsko ekvivalent, používání automobilů je zatíženo daní dvakrát, na státní úrovni se jedná o spotřební daň ze zapsání dopravního prostředku do rejstříku vozidel a na lokální úrovni se jedná o daň z dopravních prostředků se mechanickým pohonem. Daní jsou zatížena všechny dopravní prostředky, které mají registraci v příslušné obci, není rozlišováno jestli jsou využívány k podnikání či nikoliv.

3.5 SPOTŘEBNÍ A EKOLOGICKÉ DANĚ

Nepřímé daně jsou předmětem harmonizace ve státech Evropské unie. Oba systémy tedy zpracovávají příslušné direktivy Evropského společenství.

Ekologické daně jako takové nejsou ve Španělsku uplatňovány, i když daň z elektřiny, která je aplikovaná na celém území Španělska má charakter ekologické daně.

Spotřební daně zatěžují produkty z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproduktů a tabákové výrobky. Úpravy obou států jsou prakticky totožné z důvodu výše zmíněné daňové harmonizace.

Španělsko: Klasické spotřební daně se neaplikují ve městech Ceuta a Melilla, na Kanárských ostrovech je uplatňována daň z alkoholu a z piva. Mezi spotřební daně se řadí daň ze zapsání dopravního prostředku do rejstříku vozidel (jak bylo popsáno v předchozí kapitole) a daň z elektřiny. Tyto daně jsou aplikovány na celém území Španělska. Daň z elektřiny zatěžuje produkci, import a intrakomunitární plnění.

Česká republika: V ČR je předmětem spotřební daně produkty z minerálních olejů, lihu, piva, vína a jeho meziproduktů, tabák a tabákové výrobky.

Od 1. 1. 2008 vstoupily v platnost nové „ekologické daně“, které mají zatěžovat spotřebu statků, které škodí životnímu prostředí. K aplikaci ekologických daní se ČR zavázala při svém vstupu do Evropské unie. Nově tedy bude za zdaňovací období roku 2008 vybírat daň z elektřiny, zemního plynu a některých dalších plynů a pevných paliv.

3.6 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Daň z přidané hodnoty (DPH) a Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Jak bylo napsáno v předchozí kapitole, daňová harmonizace v rámci EU probíhá hlavně v oblasti nepřímých daní a převážně v oblasti daně z přidané hodnoty. Proto základní koncepty daně jsou shodné v obou zemích.

Sazby daně jsou regulované pravidly EU; od 1. 1. 2001 nesmí základní sazba daně klesnout pod 15% a snížená sazba daně pod 5%. Některé země EU ale aplikují i tzv. supersníženou sazbu daně nebo i nulovou daň. Jedná se o pozůstatek dřívějších výjimek stanovených EU.

Španělsko: IVA je aplikována na Iberském poloostrově a na Baleárských ostrovech, na Kanárských ostrovech a ve městech Ceuta a Melilla je stanovena obdobná nepřímá daň. Zákon o IVA je kompatibilní s direktivou EU.

Na druhou stranu Španělsko je jedna ze zemí, která má ve své legislativě stanovenou i supersníženou sazbu daně. Jsou tedy stanoveny tři různé sazby daně.

Základní sazba daně: 16%

Snížená sazba daně: 7%

Supersnížená sazba daně: 4%

Supersnížená sazba daně je uplatňována na základní potraviny jako je chleba, mouka, mléko. Dále na léky, knihy, časopisy, vozíky pro hendikepované, protézy pro postižené a určité bydlení pod oficiální ochranou.

Je stanoven zvláštní režim pro společné zdaňování IVA skupině majetkově propojených společností.

Česká republika: Zákon o dani z přidané hodnoty vešel v platnost při vstupu ČR do EU tedy 1. května 2004 a byl novelizován s platností od tohoto roku. V zákoně o DPH jsou aplikována všechna nařízení a direktivy EU. Česká republika je vnitrozemský stát a DPH je aplikována na celém území republiky.

Novelou, které je platná od letošního roku, byla změněna výše snížené sazby daně a byl zaveden zvláštní režim pro společné zdanění DPH u majetkově propojených společností.

Základní sazba daně: 19%

Snížená sazba daně: 9%.

Závěr: v případě daně z přidané hodnoty je zásadní rozdíl pouze v uplatňovaných sazbách daně a skupin produktů a služeb, které jsou jimi zatíženy. Dále se liší o různé výjimky a přechodná období, které si ČR vyjednala při vstupu do EU.

4 DOPORUČENÍ PRO ČR

Je nutné si uvědomit, že Česká republika a Španělské království vycházejí z jiného kulturního a historického prostředí a že mají odlišnou geografickou strukturu, která je klíčová pro určitá daňová specifika ve Španělsku. I přes tyto odlišnosti by se mohly některé prvky španělského daňového systému využít v českých podmínkách.

Obě země také implementují direktivy a doporučení EU (daňová harmonizace), které jsou oba státy členy.

Městské/krajské daně

V České republice mají obce jen malé pravomoci ve fiskálních otázkách, daňovou reformou jim bylo dáno právo modifikovat dle místních podmínek daň z nemovitosti (možnost stanovení osvobození pozemků od daně a stanovení místního fakultativního koeficientu).

Vzhledem k stále značnému zatížení daňových subjektů asi není vhodné zavádět nějaké zcela nové daně. Daň z nemovitostí se zdá jako velmi vhodná na přemístění do kategorie místních daní. Daň z nemovitostí by byla jen rámcově upravená vládou, byly by stanoveny minimální možné koeficienty, dále by byly stanoveny pozemky a stavby, které jsou předmětem daně, ostatní části by byly fakultativní pro každou obec. Každá obec by mohla stanovit výši koeficientů, které by se uplatňovaly při výpočtu daně, osvobození apod. Státní úprava by byla použita pouze v případě, že by obce nepřijaly formou obecné závazné vyhlášky svoji vlastní úpravu. Daní by byly zatíženy nemovitosti a pozemky v katastru obce, daň by byla vybírána zasíláním složenek jako je to doposud, pouze by peníze šly z finančního úřadu rovnou na účet příslušného obecního úřadu. Stejně tak by mohla mezi obecní daně patřit daň z převodu nemovitostí. Opět by byla vládou stanovena úprava s minimálními sazbami daně, která by byla aplikována v případě, že by obec nepřijala vlastní úpravu. Obec by si mohla sama stanovit sazbu daně, popřípadě i objekty, které by podléhaly zdanění. Obě daně byly vybrány z důvodů, že předmět daně se nachází v katastru obce a obce tak mohou pružněji reagovat na místní podmínky.

Zavedením místních daní by měly jednotlivé obce větší možnost optimalizace svých místních rozpočtů z důvodu možnosti lépe plánovat příjmy z daní získaných. Otázkou samozřejmě zůstává, nakolik by tyto přenesené pravomoci zatěžovali místní radnice, zda by byly obce vůbec personálně schopné zajistit celou agendu daně.

Každopádně vzhledem k neutěšenému stavu místních financí by stálo za úvahu dát obcím možnost lépe hospodařit a k tomu by jim mohly sloužit lokální daně.

Daně z příjmů

Daň z příjmů nerezidentů

Českému daňovému systému absolutně chybí samostatná úprava zdanění příjmů nerezidentních fyzických a právnických osob. Domnívám se, že po vstupu ČR do EU je nutné mít vlastní úpravu pro tyto osoby. Po vstupu do Evropské unie se zvýšila mobilita pracovních sil, je jednodušší se přestěhovat do jiného členského státu či tam být přeložen z pracovních důvodů. Pro všechny tyto eventuality by měla existovat zvláštní úprava.

Španělská úprava se podrobně zabývá určením rezidentury jednotlivých právnických nebo fyzických osob. České zákony jsou v této otázce benevolentnější, stanovuje rezidenturu podle trvalého bydliště/sídla nebo místa, kde se daňový subjekt obvykle nachází. České daňové zákony se také nezabývají přesunem sídel nebo trvalých bydlišť

mimo hranice ČR. Stanovením zvláštních pravidel v případě přesunu sídla nebo trvalého bydliště do teritoria, které je klasifikováno jako daňový ráj, z důvodu využití fiskálních výhod. V tomto ohledu se zdá velmi užitečná španělská úprava. Ta stanovuje, že v daňovém období, kdy se daňový subjekt přestěhuje do daňového ráje a další pak další následující zdaňovací období je považován stále za rezidenta a musí tedy ve Španělsku zdanit veškeré své příjmy.

Retenciones

Retenciones jsou, jak bylo vysvětleno již dříve, jakési zálohy na daň, které jsou daňové subjekty povinni platit z určitých získaných příjmů. Retenciones jsou odlišné o pravidelně placených záloh na daň. Retenciones jsou určeny procentem z vybraných příjmů. Domnívám se, že je to účinný nástroj k zlepšení efektivity výběru daní, daňový úřad disponuje větším množstvím odvodů, snižuje se tedy riziko nezaplacení daně, potažmo se snižují náklady na další vymáhání daňových pohledávek.

Retenciones bych navrhovala uvalit na právnické osoby, u nichž je větší riziko a také větší ztráty pokud neplní včas svoje daňové závazky. Opět bych se řídila španělskou úpravou a retenciones uvalila na pronájem majetku a to jak movitého i nemovitého. Procento retenciones by se stalo nejspíše předmětem debaty odborníků. Od zavedení retenciones bych si slibovala lepší efektivitu výběru daní. Ovšem mohla by nastat situace, kdy by se společnosti chtěli vyhýbat platbám retenciones, na jejich placení by museli zřejmě dohlížet finanční úřad. Nejlepší řešení by bylo, když platící strana rovnou posílala část ve výši retenciones na finanční úřad, ale uvědomuji si, že by to byla administrativně velmi náročná a v českých podmínkách poměrně komplikovaná.

Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob je zajímavá tím, že má dvě stupnice progresivního zdanění, první část statní a druhou autonomní. To zřejmě nemá v ČR opodstatnění, přece jen autonomní oblasti jsou územní celky s pravomocemi států a nejde srovnávat s českými kraji. Česká republika od letošního zdaňovacího období zavedla lineární sazbu daně z příjmů fyzických osob, které přinesla více peněz lidem s vyššími příjmy.

Domnívám se, že by v případě daně z příjmů fyzických osob měla být uplatňováno pravidlo solidarity bohatších s chudšími a že by tedy lidé s vyššími příjmy měly platit vyšší daně. A proto bych doporučovala opětovné zavedení progresivního zdanění příjmů fyzických osob. Sazby daně se dají snižovat i v progresivně stanoveném systému zdanění.

Velmi zajímavá je také odpočitatelná položka na předky, kdy si španělský poplatník daně může ze svého základu daně odečíst částku stanovenou na svého předka staršího 65 let, se kterým bydlí ve společné domácnosti (výše položky se zvyšuje u předků starších 75 let). V českém systému byly odpočitatelné položky tohoto typu zrušeny, ale mohla by to být další sleva na dani. Tato položka má hluboké sociální cítění, ale i ekonomický rozměr. Subjekty daně jsou zvýhodněny, pokud se starají o svoje rodiče, tím pádem zůstává více starých lidí se svými rodinami a stát ušetří na nákladech, které jsou nutné na provozování domovů důchodců nebo domů s pečovatelskou službou. Tato položka by byla zařazena do slev na dani, její výše by byla stanovena dle podmínek v ekonomice.

Neméně zajímavé by bylo zavedení slevy na mateřství. Tuto slevu mohou využívat pracující matky s dětmi do tří let. Pracující matky jsou vždy znevýhodněné, musí odvádět dítě do jeslí nebo mít chůvu, což stojí peníze. Tato sleva je vlastně takovou kompenzací. Domnívám se, že by tuto slevu ocenily všechny pracující matky s malými dětmi, kterým by se kompenzovaly nižší příjmy z důvodu mateřství. Opět je to položka, která má více sociální charakter a má za účel podporovat matky v jejich pracovním úsilí. Výše této slevy by se odvíjela od počtu dní mladších 3 let.

Daň z příjmů právnických osob

Španělská úprava je značně komplikovaná množstvím zvláštních režimů zdanění, ale přesto bych převzala myšlenku zvláštního režimu.

Vláda se snaží přilákat investory do ČR obvykle pobídkami, jako jsou daňové prázdny. Obvykle to ale skončí tak, že firma tu vyrábí, ale když jí skočí daňové prázdny tak se přesune dál na východ. Místo těchto pobídek by byl stanoven speciální režim zdanění pro investory v České republice. Režim by obsahoval podmínky pro jeho využití (určité minimální množství peněz investovaných do ČR nebo počet nových pracovních míst), dobu, po kterou je možné tento režim uplatňovat. Například prvních 7 let by takovéto firmy platili jen nízkou daň ze svých dosažených zisků, pak by nastalo vyrovnávací období po dobu např. 3 let než by se vyrovnala základní sazba daně uplatňovaná pro ostatní právnické osoby. Mohlo by to zabránit odlivu investorů po skončení daňových výhod.

Nepřímé daně

Španělské zákony upravují dvě daně, které se v ČR neuplatňují a to daň z pojistných premií a kolkovné. Jak jsem již zmiňovala výše zatížení daňových subjektů je v Česku značná. Ani v případě nepřímých daní se nedomnívám, že by byl správný krok stanovení nějaké nové daně.

Ostatní nepřímé daně jako DPH (IVA) a spotřební daně jsou harmonizovány Evropskou Unií, což znamená, že jsou si oba systémy v tomto bodu velmi podobné.

ZÁVĚR

Česká republika a Španělsko mají odlišné historické a kulturní kořeny, přesto jsou oba státy členy Evropské unie, která je spojuje v mnoha oblastech a tedy i v oblasti daňové. Evropská unie se snaží o harmonizaci daní svých členských států, zatím se tato snaha projevuje hlavně v oblasti nepřímých daní (DPH a spotřební daně).

Česká republika a Španělsko mají odlišné státní zřízení. Španělsko je konstituční monarchie, která se skládá ze 17 autonomních oblastí, Česká republika je unitární stát. Již tato odlišnost představuje první z hlavních rozdílů v daňových systémech obou zemí. Na rozdíl od ČR kde jsou stanoveny pouze daně na státní úrovni, ve Španělsku je daňový systém rozdělen do tří stupňů: státní, autonomní a lokální. Rozdílné jsou tedy i pravomoci územních jednotek v daňových otázkách. Ve Španělsku mohou autonomní oblasti a i jednotlivé obce ovlivňovat výši daní díky možnostem stanovit vlastní sazby daně či koeficienty. V České republice je tato možnost jen velmi omezená (daň z nemovitostí). V ČR je tedy prakticky na všech místech stejné daňové zatížení, naopak ve Španělsku mohou existovat rozdíly v zatížení stejných daňových subjektů nejen mezi jednotlivými autonomními oblastmi, ale i rámci jich samých. Proto se může stát, že důvodem vnitřní migrace obyvatelstva je využití lepších daňových podmínek.

Rozdílná je i vlastní skladba uplatňovaných daní. České zákony neznají daň z majetku, daň z příjmů nerezidentů, daň z pojistných prémie a daň z převodu majetku a kolkovného pokud se jedná o státní úroveň daní. Dále se u nás neuplatňují lokální daně jako ve Španělsku a ani kraje, které by se mohly srovnávat s autonomními oblastmi, nemohou stanovit vlastní daňový režim.

Daňové zatížení subjektů v ČR je vysoké (dle studie Jak se platí daně 2008, se Česko nachází na 115. místě celkového zatížení daňových subjektů), z tohoto důvodu není vhodné zavádění nějaké nové daně po vzoru Španělska. Pouze jedna daň chybí v české úpravě a její zavedení by mělo smysl. Jedná se o daň z příjmů nerezidentů. Tato problematika je upravena v zákoně a dani z příjmů společně s rezidenty. Nešlo by tedy technicky o zavedení nové daně. Tato daň se u nás již dnes prakticky aplikuje, jednalo by se tedy o spíše administrativní zjednodušení a zvětšení přehlednosti pro nerezidenty. Domnívám se, že toto oddělení by přispělo k transparentci českého daňového systému a zjednodušilo by orientaci zahraničním subjektům.

Dalším zajímavou věcí by bylo, dát po vzoru Španělska větší pravomoci jednotlivým obcím, aby i ony mohly ovlivnit výši vybrané daně, popřípadě aby mohly upravit určité aspekty daně. Získaly by tak větší kontrolu nad svými příjmy a mohly by lépe řídit své rozpočty. Pro tento účel se mi zdají nevhodnější dvě daně a to daň z nemovitostí (kde už dnes mají obce možnost určité modifikace) a daň z převodu nemovitostí. To z důvodu předmětu daně, který se nachází v katastru obce. Obce tedy znají situaci ve svém katastru, a díky tomu by mohly zohlednit místní podmínky. Z dlouhodobého pohledu stabilizace veřejných rozpočtů se mi jeví zavedení nebo převedení určitých daní na lokální úroveň jako velmi pozitivní. Otázkou ovšem je nakolik tato agenda zatížila města dodatečnými náklady na personál a případný nákup potřebného vybavení.

Dalšími prvky, které by se mohly implementovat do českého daňového systému, jsou u právnických osob retenciones, které jsou ve své podstatě nepravidelné zálohy na daň vybírané během zdaňovacího období z určitých příjmů. Domnívám se, že by to napomohlo zvýšení efektivity výběru daní. Finanční úřad by měl k dispozici větší objem záloh a tím by se snížilo riziko nezaplacení daní. Samozřejmě by záleželo jako formou by se odvádění retenciones zajišťovalo a kontrolovalo.

Impuesto sobre sociedades (daň z příjmů právnických osob) stanovuje několik zvláštních režimů zdanění. Zajímavé by bylo určení zvláštního režimu v rámci daně z příjmů právnických osob pro investory v ČR, které by jim nabídlo určité daňové zvýhodnění a přechodné období než by byla aplikována běžná sazba daně.

Daň z příjmů fyzických osob je odlišná v několika aspektech, ve struktuře zdanitelných příjmů, liší se i odečitatelné položky, slevy i sazba daně. Španělsko uplatňuje na příjmy fyzických osob progresivní stupnici zdanění, která je rozdělena na státní a autonomní část. Rozdělení této daně na státní a lokální úroveň nemá v našich podmínkách opodstatnění. Přesto se domnívám, že progresivní zdanění je projevem solidarity bohatších občanů s chudšími. Tedy že by ti, co vydělávají více, měli platit vyšší daně a naopak. Proto se domnívám, že by se ČR měla vrátit k progresivnímu způsobu zdanění.

Španělsko je katolickou zemí a rodina je zde velmi důležitá. Lze to vypočítat i na struktuře odečitatelných položek, které mají rodinný motiv. Poplatníci mohou uplatnit odpočet na svého předka staršího 65 let, který s ním bydlí ve společné domácnosti. Zavedení obdobného odpočtu nebo slevy by mohlo snížit náklady na domovy důchodců apod. Další slevou, která by se mohla zavést i u nás je sleva na mateřství, kterou mohou uplatňovat pracující ženy s dětmi mladšími 3 let.

Přestože obě země zažily v nedávné době daňovou reformu, která se především snažila zjednodušit daňový systém a snížit daňové zatížení, jsou oba systémy stále odlišné. Obě země jsou členem EU. Přesto se jejich systémy liší. Tento stav je důsledkem zatím ne moc úspěšné harmonizace daní v rámci Evropské unie. Jednotlivé státy nechtějí přijít o konkurenční výhodu, kterou jim může odlišné stanovení převážně daní z příjmů, poskytnout. Z tohoto důvodu se brání přílišné harmonizace přímých daní. Český a španělský daňový systém se tedy převážně liší v oblasti přímých daní. ČR se snaží konkurovat nižší daní z příjmů právnických osob, je to také dáno odlišnou situací v nejbližším okolí. Na Českou republiku je vytvářen větší daňový tlak. V oblasti nepřímých daní jsou si oba systémy bližší a to z důvodů implementace direktiv EU.

Oba systémy potřebují další reformy, které by zjednodušil vlastní daňový systém a snížil celkové zatížení daňových subjektů. Otázkou zůstává, jestli Unie prosadí větší míru harmonizace i přímých daní a potom by se tyto reformy musely vést tímto směrem nebo zda se EU nepodaří prosadit svoje úmysly. To by mohlo vést k dalšímu odlišení obou systémů. Obě země by se mohly vydat vlastní cestou.

SEZNAM LITERATURY

- [1] *España hoy 2007*, Capítulo VII.: El modelo de política económica, Ministerio de la Presidencia, Madrid 2007, NIPO: 000-07-026-9
- [2] *Guía de negocios en España: Sistema fiscal*, Interes, Edición 2007, Ministerio de industria, turismo y comercio, Madrid 2007, NIF: A-84479013
- [3] G. ALARCÓN GARCÍA: *Manual del sistema fiscal español*, Thomson Praninfo, Madrid 2005, ISBN: 84-9732-300-9
- [4] S. ÁLVAREZ GARCÍA: *La fiscalidad del ahorro en la Unión europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, NIPO.: 111-03-004-7
- [5] Š.KLEIN, K. ŽÍDEK: *Mezinárodní daňové plánovní*, GRADA Publishing, Praha 2002, ISBN 80-247-0563-X
- [6] G. PORŠOVÁ: *Adaptace španělského království na členství v EU*, [Bakalářská práce], UJEP, 2005
- [7] *Sbírka zákonů a mezinárodních smluv České republiky*
- [8] J.ŠIROKÝ: *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska*, Linde, Praha 2007, ISBN 978-80-7201-649-5

Seznam použitých webových stránek

- [1] Centrum pro regionální rozvoj ČR [online]. Dostupné z: <<http://www.crr.cz>>
- [2] Česká daňová správa [online]. Dostupné z: <<http://cds.mfcr.cz>>
- [3] Český statistický úřad [online]. Dostupné z: <<http://www.czso.cz>>
- [4] Doing Business [online]. Dostupné z: <<http://www.doingbusiness.org>>
- [5] Eurostat [online]. Dostupné z: <<http://epp.eurostat.ec.europa.eu>>
- [6] Finanční portál [online]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz>>
- [7] Instituto de Estudios Fiscales [online]. Dostupné z: <<http://www.ief.es>>
- [8] Instituto nacional de Estadística [online]. Dostupné z: <<http://www.ine.es>>
- [9] INEF [online]. Dostupné z: <<http://inief.com>>
- [10] JAUSAS Abogados [online]. Dostupné z: <<http://www.jausaslegal.com>>

[11] *Oficiální portál pro podnikání a export* [online]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz>

[12] *Oficiální web České republiky* [online]. Dostupné z: <http://www.czech.cz>

[13] *Presidencia del Gobierno* [online]. Dostupné z: <http://www.la-moncloa.es>

[14] *Ministerio de Economía y Hacienda* [online]. Dostupné z: <http://www.meh.es>

[14] *Web věnovaný daňové problematice* [online]. Dostupné z: <http://fiscal-impuestos.com>

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA Č. 1: OSOBY DEFINOVANÉ ZÁKONEM O IŠ JAKO SPOJENÉ OSOBY NEBO SPOLEČNOSTI

PŘÍLOHA Č. 2: NÁLEŽITOSTI REINVESTICE

PŘÍLOHA Č. 3: SPECIÁLNÍ REŽIMY ZDANĚNÍ SPOLEČNOSTÍ

PŘÍLOHA Č. 4: REDUKCE V PŘÍPADĚ PŘÍJMŮ ZE ZAVISLÉ ČINNOSTI

PŘÍLOHA Č. 5: ZDANĚNÍ RENT Z ÚSPOR IRPF

PŘÍLOHA Č. 6: SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

PŘÍLOHA Č. 7: STÁLÉ ZÁVODY PRO ÚČELY IVA

PŘÍLOHA Č. 8: ZVLÁŠTNÍ REŽIM PRO SKUPINU SPOLEČNOSTÍ PRO POTŘEBY IVA

PŘÍLOHA Č. 9: CHARAKTERISTIKA LOKÁLNÍCH DANÍ

PŘÍLOHA Č. 10: ZVLÁŠTNÍ REŽIMY IRNR

PŘÍLOHA Č. 11: NEPŘÍMÉ DANĚ NA KARNÁRSKÝCH OSTROVECH, CUETA A MELILLA

PŘÍLOHA Č. 1: OSOBY DEFINOVANÉ ZÁKONEM JS JAKO SPOJENÉ OSOBY NEBO SPOLEČNOSTI.

Osoby spojené či sestřiné jsou:

- Podnikatelská jednotka a jejích partneři nebo podílníci.
- Podnikatelská jednotka a její poradci nebo správci (ředitelé).
- Podnikatelská jednotka a manželé nebo osoby spojené příbuzenskými vztahy v přímé linii nebo ve vedlejší linii pokud jde o příbuznost společníků nebo podílníků, poradců nebo správců.
- Dvě podnikatelské jednotky, které přísluší do jedné skupiny (holdingu).
- Podnikatelská jednotka a společníci nebo podílníci jiné společnosti, pokud obě podnikatelské jednotky přísluší do jedné skupiny.
- Podnikatelská jednotka a poradci či správci jiné společnosti, pokud obě podnikatelské jednotky patří do stejné skupiny společností.
- Podnikatelská jednotka a manželé nebo osoby spojené příbuzenskými vztahy v přímé linii nebo ve vedlejší linii pokud jde o příbuznost společníků nebo podílníků, poradců nebo správců, pokud obě společnosti patří do stejné skupiny.
- Podnikatelská jednotka a další participující společnost, pokud se v první podílí nepřímě alespoň 25% podílem na základním kapitálu.
- Dvě podnikatelské jednotky, ve kterých se podílí jejich manželé nebo osoby spojené příbuzenským vztahem, které se podílí přímo nebo nepřímě alespoň na 25% kapitálu společnosti.

- Podnikatelská jednotka rezidentní na španělském území a její stálé zahraniční závody.
- Podnikatelská jednotka nerezidentní na španělském území a její zahraniční závody na řečeném území.
- Dvě podnikatelské jednotky, které tvoří část skupiny, která platí daně v režimu skupin spolupracujících společností.

PŘÍLOHA Č. 2: NÁLEŽITOSTI REINVESTICE

Náležitosti reinvestice

- Pořízení a zaúčtování příslušenství movitého i nemovitého majetku je provedeno v době reinvestice.
- Finanční majetek je reprezentovaný podíly na kapitálu nebo na fondech jiných společností, které dávají nejméně 5% podíl na těchto společnostech. Odhad nabyté participace se musí vztahovat k příslušnému daňovému období.

Majetek společností, který je předmětem reinvestice, musí setrvat v majetku společnosti (výjimkou je doložené poškození majetku) po dobu pěti let nebo po dobu tří let pokud se jedná o movitý majetek (kromě majetku jehož doba životnosti je kratší než tři roky). Převod majetku, který je uskutečněn před výše popsányými lhůtami, má za následek ztrátu slevy. V případě ztráty práva využít slevy za reinvestici, musí být tato sleva, která byla neoprávněně využita, přičtena k nově vypočtené dani a dále se k ní musí přičíst i úroky z prodlení.

Reinvestice je uskutečněna, pokud je majetek, který byl reinvesticí nabyt, zaúčtován do majetku firmy a je využíván. V případě majetku, který je předmětem finančního leasingu, reinvestice je realizována k datu předání majetku nájemci. V posledním případě, pokud není akceptován odkup pronajímané věci po skončení leasingové smlouvy, reinvestice není provedena a nelze tedy využít ani slevy z reinvestice.

PŘÍLOHA Č. 3: SPECIÁLNÍ REŽIMY ZDANĚNÍ SPOLEČNOSTÍ

Daňový režim pro skupiny společností²⁷

Zákon o dani z příjmů právnických osob také počítá s možností, že určité skupiny společností platí společně daně.

Předložení společného daňového přiznání představuje značné výhody. Např. pokud jedna společnost ze skupiny utrpí ztrátu, lze tuto ztrátu kompenzovat ziskem ostatních (tuto ztrátu lze odečíst).

Z daňového hlediska se jedná o konsolidovanou skupinu, která je tvořena jednou dominantní společností, která musí být plátcem daně (nesmí být od daně z příjmů právnických osob osvobozena) nebo je tvořena stálým závodem ve Španělsku nerezidentní společností a dalšími ve Španělsku rezidentními společnostmi, ve kterých

²⁷ Grupos de sociedades (skupiny společností) – Toto společenství je tvořeno jednou dominantní společností a další či dalšími závislými společnostmi. Dominantní společnost může mít právní formu buď akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo Comanditaria por acciones (obdoba komanditní společnosti), také to může být stálý závod společnosti, která je rezidentní na území státu se kterým má Španělsko podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s klauzulí o výměně informací. Dominantní společnost musí být španělským rezidentem a vlastnit přímo či nepřímo nejméně 75% kapitálu svých závislých společností. Tento podíl na základním kapitálu těchto společností musí být vlastněn celé zdaňovací období.

dominantní firma drží 75% podíl na kapitálu. Skupina společností může žádat o uplatnění společného zdanění v momentě, kdy dominantní společnost drží ve všech závislých společnostech nejméně 75% podíl na jejich základním kapitálu a tento podíl udržuje po celou dobu zdaňovacího období.

Úmluvu společností uplatňovat společné zdanění musí schválit valná hromada nebo obdobný orgán společnosti a musí být ohlášena na daňovém úřadě²⁸ ke dni, který předchází den, od kterého chtějí společnosti tento režim uplatnit (začátek zdaňovacího období). Režim je uplatňován po dobu neurčitou.

Další zvláštní režimy zdanění

Zákon o dani z příjmů právnických osob (Impuesto sobre Sociedades) obsahuje normy, které regulují zvláštní režimy zdanění.

Španělská a evropská sdružení pro ekonomický zájem²⁹

²⁸ Agencia Estatal de Administración Tributaria (www.aeat.es)

²⁹ Agrupaciones de Interés Económico (Sdružení pro ekonomický zájem) – jsou obchodní společnosti, které nevytvářejí zisk, jejich cílem je zjednodušit rozvoj nebo zlepšit výsledky aktivit svých členů.

Charakteristiky:

- Sdružení pro ekonomický zájem má povahu právnické osoby, řídí se zákonem 12/1991 z 29. dubna a podpůrně se řídí normami o veřejných obchodních společnostech, které jsou svojí podstatou podobné těmto sdružením.
- Smyslem sdružení není vytváření zisku.
- Toto sdružení mohou založit pouze takové fyzické a právnické osoby, které se zabývají podnikatelskou, zemědělskou či řemeslnou činností, neziskové organizace, které se věnují výzkumu a osobami, které vykonávají svobodná povolání.
- Ručení členů je podpůrné A.I.E.. Členové ručí osobně a solidárně mezi sebou za ztráty sdružení.
- V názvu sdružení musí být uvedeno „agrupación de interés económico“ nebo zkratka A.I.E..

Na tyto společnosti a jejich členy jsou aplikovány normy daně z příjmů právnických osob s následujícími zvláštnostmi: nejsou plátcem daně z příjmů z části základu daně, která je tvořena rezidentními členy na španělském území.

Nerezidentní (na území Španělského království) členové Španělského sdružení pro ekonomický zájem, daní v souladu s normami zákona IRNR (Daň z příjmů nerezidentů) a v souladu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které Španělsko uzavřelo. Členové, kteří nejsou rezidenti na španělském území, Evropského společenství pro ekonomický zájem, zdaňují ve Španělsku pouze příjmy, které jim přisoudí tato společenství.

Dočasná sdružení společností (UTE)³⁰

Tyto jednotky zdaňují své příjmy stejným způsobem jako předchozí seskupení (Sdružení pro ekonomický zájem). Pouze příjmy od společností, které působí v zahraničí prostřednictvím spolupráce obdobné jako UTE (joint venture) jsou osvobozeny od daně.

Případné ztráty utržené joint venture od španělských společností mohou být odečteny od základu daně svých členů.

Vstup do režimu a předmět podnikání (Entidades de tenencia de valores extranjeros) ETVE

Vstup do tohoto režimu zdanění je nutné oznámit na Ministerio de Economía y Hacienda³¹.

Cenné papíry a hodnoty představující podíly na základním kapitálu ETVE musí být na jméno.

Předmět podnikání ETVE představuje aktivity spojené s řízením a správou cenných papírů, které prezentují vlastní fondy nerezidentních společností na španělském území.

Úprava získaných příjmů ETVE získaných z účasti na majetku nerezidentních společností

Dividendy nebo podíly na zisku z nerezidentních společností na španělském teritoriu a renty získané z převodu podílů jsou osvobozeny od daně.

Mezi požadavky, které jsou nutné pro aplikaci výše zmíněné metody osvobození, je požadavek, že podíl na základním kapitálu nerezidentní společnosti musí být nejméně 5%.

-
- Sdružení nemůže přímo či nepřímo držet podíly ve společnostech, které jsou jeho členy, ani řídit nebo ovládat (přímo či nepřímo) aktivity svých členů vůči třetím osobám.

³⁰ UTE – Uniones Temporales de Empresas – je systém ve kterém dvě nebo více společností, které se spojí za účelem realizování nějaké práce či poskytnutí nějaké služby, vystupují jako jedna společnost po dobu určitou než se vykoná sjednaná práce či služba. Obvykle se jedná o velké zakázky, které by jedna společnost nebyla schopna komplexně poskytnout.

³¹ Ministerstvo hospodářství a financí

Za účelem aplikace osvobození, které je obsaženo v režimu ETVE, se považuje tento požadavek za splněný i pokud je podíl na základním kapitálu nerezidentní společnosti nižší než 5%, pokud je hodnota nakoupeného podílnictví vyšší než 6.000.000 euro.

Nakládání s rentami, které rozdělují ETVE

Pokud příjemce těchto zisků je společnost povinná dani z příjmů právnických osob, může na takto získané zisky uplatnit slevu na zamezení dvojího zdanění.

Zpracování získaných kapitálových zisků z převodu podílů v ETVE.

V případě že společník je jednotka osvobozená od daně IS může být aplikováno osvobození, které má zamezit dvojímu mezinárodnímu zdanění.

Pro společníka, který je rezidentní fyzická osoba, není žádná speciální forma zdanění a postupuje se dle pravidel pro IRPF.

Daňové pobídky pro společnosti s omezenou velikostí

Společnosti, jejichž obrat (v určitých případech počítáno pro skupinu) v bezprostředně předchozím daňovém období (či v probíhajícím daňovém období, pokud se jedná o nově založenou společnost) je menší než 8.000.000 euro, mohou využít určité daňové výhody. Pokud společnost tvoří s jinými společnostmi skupinu, řečená částka se týká celé skupiny (tedy součet obrátů všech členů skupiny musí být nižší než 8.000.000 euro). Pobídky, které mohou takovéto společnosti využít, jsou následující:

- Svoboda v odepisování nemovitého majetku.
- Volný způsob odepisování pro nový nemovitý majetek, jehož jednotková cena převyšuje částku 601,01 euro (až do celkového limitu 12.020,24 euro), aniž by to muselo být zavedeno v účetnictví.
- Právo multiplikovat číslem 2 koeficient lineárního odepisování, který je maximálně stanoven v tabulce (aniž by to muselo být zavedeno v účetnictví) pro nový nemovitý majetek a nehmotné položky, které má plátce daně k dispozici v daňovém období, ve kterém splňuje podmínky pro to, aby byl společnost s omezenou velikostí (s výjimkou know-how a právům k ochranným známkám, které dávají právo vynásobit koeficient 1,5x).

- Možnost dotovat položku provisión por insolvencias³² až do výše 1%, na stávající dlužníky skončeného daňového období.
- Aplikovaná sazba daně pro tyto společnosti je 25% až do výše 120.202,41 euro základu daně, na zbytek základu daně je aplikována sazba ve výši 30%.
- Sleva na dani ve výši 10% z částky investic a nákladů v daňovém období, které byly vynaloženy na zjednodušení přístupu k internetu, stejně tak jako zlepšení přístupu k používání informačních a komunikačních technologií.

PŘÍLOHA Č. 4 REDUKCE V PŘÍPADĚ PŘÍJMŮ ZE ZÁVISLÉ ČINNOSTI

Redukce se řídí následujícími pravidly.

³² Obdoba: Opravná položka k pohledávkám

V případě, že příjmy jsou vytvořené opcí na nákup akcií či podílu pracovníkem, hodnota příjmu, na které se aplikuje redukce 40%, nemůže zvýšit částku, která vyplývá z násobení průměrného ročního platu ve spojeném daňovém přiznání IRPF (20.500 euro) krát počet let vzniku těchto příjmů

Řečený limit v předchozím odstavci se zdvojnásobí dle určitých podmínek.

- Základní slevy lze uplatnit na celé příjmy ze závislé činnosti kromě té částky příjmů, ze které se vypočte odvod sociální zabezpečení.
- Již z vypočítaného čistého příjmu se odečítají následující položky:

2.600 euro nezdanitelná částka.

Pro čisté příjmy, které jsou ve výši či nižší 9.000 euro, je odečtena částka ve výši 4.000 euro ročně.

Pro čisté příjmy mezi 9.000 a 13.000 euro je odpočet ve výši 4.000 méně o výsledek násobku 0,35 rozdílu mezi získanými příjmy a částkou 9.000 euro.

Popsané odpočty se zvyšují o 100% v případě že:

- Se jedná o pracovníka staršího 65 let, který pokračuje či prodlužuje svůj pracovní život (s podmínkou, že pracuje pravidelně).
- Se jedná o nezaměstnaného zapsaného na úřadu práce, který přijme pracovní místo, které požaduje změnu trvalého bydliště.

U osob hendikepovaných lze snížit jejich čisté příjmy o 3.200 euro ročně (ale pouze v případě, že tyto příjmy získali jako aktivní pracovníci), tato částka může být 7.100 euro, pokud se doloží nutnost asistence třetí osoby.

Pokud jde o naturální odměny, jsou nejdůležitější následující předpoklady:

- Ocenění hodnoty naturálních odměn za vykonanou práci (závislou činnost), které poskytují zaměstnavatelé svým zaměstnancům. Musí se jednat o společnosti, jejíž podnikatelskou činností je vytváření těchto produktů (tedy produktů, které získají zaměstnanci). Ocenění nesmí být nižší než cena za, kterou je tento výrobek, právo nebo služba obvykle prodávána veřejnosti.
- Ocenění naturálního příjmu v podobě užívání automobilového vozidla je 20% ročně z nákladů na jeho pořízení (ceny pořízení).

- Ocenění naturální odměny v podoby užívání bytu či domu, který je ve vlastnictví společnosti nebo jí má společnost pronajatou, je stanoveno na 5% nebo 10% z katastrální hodnoty s maximálním limitem 10% ze zbytku odměn za práci. Pokud neexistuje katastrální hodnota odměna je oceněna jako 5% z 50% hodnoty, která je udána na daňovém přiznání dani Impuesto sobre el Patrimonio (majetková daň).
- V úvahu se nebudou brát naturální odměny v podobě bezplatného předání nebo převodu za cenu nižší než je na trhu akcií a podílů zaměstnancům. Pokud tato částka nepřekročí 12.000 ročně.

Pokud se jedná o užítky získané ze spojených nerezidentních společností, společnosti rezidentní na španělském území mají povinnost uskutečnit retención z platu, pokud se jedná o odměny svým zaměstnancům.

PŘÍLOHA Č. 5: ZDANĚNÍ RENT Z ÚSPOR IRPF

Ohledně majetkových zisků nebo ztrát, náleží udělat následující kroky:

Ocenění a typ daně

- Přecenění majetku, v případě že se jedná o snížení nebo zvýšení jeho hodnoty, se realizuje jako rozdíl mezi cenou nabytí a hodnotou snížení nebo zvýšení hodnoty majetku.
- Všechny majetkové zisky a ztráty, které přinášejí změnu ceny majetku, se započítávají do dílčího základu daně z úspor (zatíženo sazbou daně 18%). Zbytek je započítán do obecného základu daně, který je zdaňován progresivní sazbou daně.

Míra korekce

- Zákon neuvažuje aplikaci koeficientů aktualizace³³, s výjimkou pro budovy.
- Objekt předmětu koeficientu aktualizace je oprava důsledků inflace, je aplikován na cenu pořízení získaného statku a na odpovídající odpisy.

Majetkové zisky vytvořené elementy majetku, které byly získané před 31. prosincem 1994.

- Existuje přechodný režim, který je aplikován na majetek získaný před 31. prosincem 1994, u kterého se předpokládá ztráta hodnoty označená „koeficientem snížení“³⁴. Byla ustálena redukce, která je aplikovatelná na kapitálové zisky, které byly vytvořeny až do určitého data a jejichž převod se vykázal později.
- Zisky musí být vypočítány následujícím způsobem:
 - a) Zprv se vypočítá částka vlastního zisku, na který se aplikují platné normy pro určení zisků dle provedení převodu.
 - b) Z této částky musí být označena část zisku, která vznikla před 20. lednem roku 2006, rozuměno jako proporcionální částka, která odpovídá stavu ve dnech, které předcházejí datumu získání a 19. ledna

³³ Coeficiente de actualización – koeficient, který slouží k opravě efektů inflace.

³⁴ Coeficiente de abatimiento – koeficient, který udává osvobození na kapitálové zisky z majetku (akcií, investičních fondů a nemovitostí), který byl nabyt před 31. prosincem 1994. Koeficient osvobozuje od zdanění kapitálových zisků z důvodu stáří majetku.

2006, respektující celkový počet dnů, kdy byl majetek ve vlastnictví plátce daně.

- Část zisku, který byl vytvořen před 20. lednem 2006, je snížen aplikací koeficientu snížení (v případě, že je toto aplikováno, je nutné, aby se jednalo o majetek nabytý před 31. prosincem roku 1994:
 - a) V případě nemovitosti je zisk snížen o 11,11% za každý rok uplynutý od nabytí majetku až do 31. prosince roku 1994. Zisk není předmětem daně, pokud byla nemovitost nabyta před 31. prosincem roku 1985.
 - b) V případě akcií, které jsou obchodovatelné na sekundárním trhu, kromě společností, které investují do nemovitostí nebo movitého majetku, je redukce 25%. V důsledku tohoto nejsou zdaněny kapitálové příjmy, které vznikly z majetku, který byl nabyt před 31. prosincem roku 1991. Aplikace této redukce je rozšířena také na takové cenné papíry, které jsou obchodovány na sekundárních trzích, které jsou definovány v Direktivě 2004/39/CE³⁵.
 - c) Ve zbytku případů, je redukce ve výši 14,28%. V jejímž důsledku, nejsou zdaňovány zisky z majetku, který byl nabyt před 31. prosincem roku 1988.

Zbytek zisků, tedy takové, které vznikly po 20. lednu 2006, jsou zdaňovány celé (toto s výhradou při aplikaci: v případě nemovitosti, použití koeficientu aktualizace).

³⁵ Text Direktivy 2004/39/CE např. na webové stránce:
<http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l24036e.htm>

PŘÍLOHA Č. 6: LIMITY PŘI URČENÍ ODPOČTU PŘÍSPĚVKU NA SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ.

Maximální roční částka, která je společná pro podnikové poplatky a příspěvky do systému sociální péče, je v obecné výši 10.000 euro, ačkoliv tato částka se zvyšuje na 12.500 euro pro osoby starší 50 let.

Stejně je stanoven roční limit redukce v obecném základu daně (30% ze sumy čistých příjmů ze závislé činnosti a ekonomických aktivit, s možností rozšíření na 50% pro osoby starší 50 let nebo 10.000 nebo 12.500 euro pro osoby starší 50 let) pro vklady do následujících částí sociální péče:

- (i) Penzijní individuální plány nebo zaměstnanecké penzijní plány, osahující i plány řízené Direktivou 2003/41/CE³⁶.
- (ii) Vzájemnost sociálního zabezpečení.
- (iii) Plány podnikového sociálního zabezpečení.
- (iv) Plány pojistného zabezpečení.
- (v) Soukromé pojištění, které exkluzivně pokrývá riziko vážné závislosti na třetí osobě nebo celkové závislosti na další osobě (snížená či celková nehybnost osoby).

Odpočty jsou prospěšné také takovým osobám, které mají s plátcem daně příbuzenský vztah, poručnictví nebo útočiště a spoluúčastní se na řečených pojištěních.

³⁶ Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0041:ES:HTML>

Dále lze uplatnit odpočet ze zaplaceného pojištění, toto musí splňovat podmínky o pokrytí rizika, garance zisku a užití příslušných technik pro plány pojistného zabezpečení.

Stejně tak je stanoveno, že soubor odpočtů, které byly praktikovány všemi osobami, které platí pojištění ve prospěch stejného plátce daně (započítávají se i placené jím samým) nesmí překonat částku 10.000 euro ročně. Toto pojistné není předmětem daně Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

K další redukci obecného základu daně dochází v případě dřívější nedostatečnosti základu daně (nebyly uplatněny všechny zákonem stanovené odpočty nebo nemohly být uplatněné dříve citovaný procentní limit 30-50%), toto lze využít následujících pět let.

Toto pravidlo není použitelné v případech, ve kterých celková suma příspěvků do různých systémů překročí očekávanou částku v normách penzijního plánu a penzijního fondů, ani za předpokladu, že se překročí maximální společný limit očekávaných příspěvků dle finanční regulace v zákoně o penzijních plánech a fondech.

Stejně tak existuje možnost odpočtu z příspěvků do systému sociální péče toho, kdo je vlastníkem, podílel-li se na něm manžel nebo manželka, jen když manžel nebo manželka nemá žádné příjmy ze zaměstnání (závislé činnosti) nebo ekonomických aktivit, a pokud získají méně než 8.000 euro ročně. Maximální limit odpočtu je 2.000 euro, aniž by řečený příspěvek zůstal předmětem daně Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

PŘÍLOHA Č. 6: SMLOUVY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohou snížit nebo i celkově eliminovat zdanění rent získaných ve Španělsku společnostmi, které tu působí bez stálého závodu.

Společnosti bez stálého závodu ve Španělsku, které jsou rezidentem v zemi, se kterou má Španělsko podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, nezdaňují ve Španělsku své obchodní zisky ani zvýšení svého majetku (kromě určitého nemovitého majetku).

Nicméně růst majetku, který je způsobený prodejem akcií nebo podílů ve společnostech, může být podrobený zdanění ve Španělsku v souladu se zvláštní klauzulí, kterou obsahují určité smlouvy (zde se odkazuje především na akcie a podíly na zisku ve společnostech, které se zabývají nemovitostmi, převody akcií a podílů pokud je vlastněn majoritní podíl atd.)

Další typy rent (příjmy z pronájmu, úroky nebo dividendy) se zdaňují sníženými sazbami daně dle smluv, které lze vidět v následující tabulce:

Tabulka č. 1: Daňové zatížení sníženými typy sazeb.

Daňové zatížení dle jednotlivých smluv							
Rezidentní stát příjemci společnosti*	Dividendy %	Úroky %	Příjmy z pronájmu %	Rezidentní stát příjemci společnosti	Dividendy %	Úroky %	Příjmy z pronájmu %
Německo	15 (10) ³⁷	10 (0)	5	Island	15(5)	5	5
Alžír	15 (5)	5 (0)	14 (7)	Izrael	10	10, 5, 0	7 (5)
Argentina	15 (10)	12,5 (0)	3, 5, 10, 15	Itálie	15	12(0)	8(4)
Austrálie	15	10	10	Japonsko	15(10)	10	10
Rakousko	15 (10)	5	5	Lotyšsko	10(5)	10(0)	10(5)
Belgie	15 (0)	10 (0)	5	Litva	15(5)	10(0)	10(5)
Bolívie	15 (10)	15 (0)	15 (0)	Lucembursko	15(10)	10(0)	10
Brazílie	15	15 (10)	15(10)	Makedonie	15(5)	5(0)	5
Bulharsko	15 (5)	0	0	Malta	5(0)	0	0
Kanada	15	15	10	Maroko	15(10)	10	10 (5)
Jižní Korea	10 (15)	10 (0)	10	Mexiko	15(5)	15(10)	10(0)
Chile	10	10	10	Nový Zéland	15	10(0)	10
Chorvatsko	15 (0)	8	8	Nizozemí	15, 10, 5	10	6
Kuba	15 (5)	10 (0)	5 (0)	Polsko	15(5)	0	10(0)
Dánsko	15 (0)	10	6	Portugalsko	15(10)	15	5
Ekvádor	15	0, 5, 10	10 (5)	Velká Británie	15(10)	12	10

³⁷ Číslo v závorce je další alternativa zdanění, k těmto alternativám se vztahuje 68 poznámek a vysvětlení, které lze nalézt v Guía de negocios en España, str. 38 – 43.

Egypt	12 (9)	10 (0)	12	Česká rep.	15 nebo 5 ³⁸	0 ³⁹	5 nebo 0 ⁴⁰
Slovensko	15 (5)	0	5 (0)	Rumunsko	15 (10)	10(0)	10
Slovinsko	15 (5)	5(0)	5	Rusko	15, 10, 5	5 (0)	5
USA	15 (10)	10 (0)	5, 8, 10	Švédsko	15(10)	15(0)	10
Estonsko	15 (5)	10 (0)	10 (5)	Švýcarsko	15(10)	10(0)	5
Filipíny	15 (10)	0, 15, 10	10, 20, 15	Thajsko	10	0, 15, 10	5, 8, 15
Finsko	15 (10)	10	5	Tunisko	15(5)	10(5)	10
Francie	10 (5)	10(0)	5(0)	Turecko	15(5)	15(10)	10
Řecko	10(5)	8(0)	6	Venezuela	10(0)	10(4.95)	5
Maďarsko	15(5)	0	0	Vietnam	15, 10, 7	10(0)	10
Indie	15	15(0)	10(20)				
Indonésie	15(10)	10(0)	5				
Irán	10(5)	7.5 (0)	5				
Irsko	15(5)	0	5, 8, 10				

*Abecední řazení dle španělské abecedy.

Zdroj: *Guía de negocios en España*, Sistema fiscal, Interes, Edición 2007, Madrid, NIF:A-84479013

V současnosti probíhají v různých fázích jednání o podepsání smluv proti dvojímu zdanění s následujícími zeměmi: Bosna a Hercegovina, Kolumbie, Kostarika, Spojené arabské emiráty, Malajsie, Namibie, Nigérie, Peru, Srbsko a Černá Hora, Senegal a Jižní Afrika.

PŘÍLOHA Č. 7: STÁLÉ ZÁVODY PRO ÚČELY IVA

Stálé závody

Stálý závod je relevantní pro určení místa uskutečnění výkonů, které jsou předmětem daně. Stejně tak jak bude popsáno později, jsou významné pro určení poplatníka daně řečených úkonů.

Místo/sídlo ekonomických aktivit je definováno v zákoně jako místo, ve kterém plátce daně soustřeďuje řízení a obvykle zde provozuje svoje obchodní nebo průmyslové aktivity.

Stálý závod je definován jako jakékoliv stálé místo obchodu odkud podnikatel nebo živnostník uskutečňuje svoje ekonomické aktivity. Za trvalý závod je v případě IVA považováno:

³⁸ Snížené sazba daně se aplikuje, pokud příjemci společnost má 25% nebo víc ze základního kapitálu vyplácející společnosti.

³⁹ Osvobození se neaplikuje, pokud beneficiant vykonává ve státu, z kterého pocházejí zisky průmyslové nebo komerční aktivity, poskytuje odborné služby pomocí stálých závodů a půjčky jsou spojené s tímto závodem.

⁴⁰ Snížená sazba se aplikuje na příjmy užití nebo licencí, které dávají právo užívat díla literární, umělecká nebo vědecká pokud jsou produkovány rezidentem smluvní země. Ve smlouvě s ČR se toto nevztahuje na poplatky za celovečerní filmy a práce, které jsou spojené s výrobou filmů nebo s videopáskám pro výrobu filmů pokud jsou ve vztahu s televizí.

- Sídlo ředitelství, poboček, kancelářů, závodů, dílen, ubytovacích míst, obchodů a agentur nebo autorizovaných zastupitelství, které bylo pronajato na jméno a na účet daňového plátce.
- Doly, lomy nebo místa, kde je ukládán odpad z hutnického průmyslu, ropné pole, místa kde je těžen zemní plyn a další místa, kde je prováděna těžba nerostného bohatství.
- Stavební díla, instalace a montáže, pokud délka trvání práce je delší než 12 měsíců.
- Lesy, pole a místa chovu hospodářských zvířat.
- Místo prodeje zboží nebo místo poskytování služeb.
- Místo, které je trvale využíváno podnikatelem nebo živnostníkem, ke skladování a pozdější předávce svého zboží.
- Nemovitosti využívané k pronájmu nebo pro jakýkoliv jiný obchodní účel.

PŘÍLOHA Č. 8: ZVLÁŠTNÍ REŽIM PRO SKUPINU SPOLEČNOSTÍ PRO POTŘEBY IVA

Zvláštní režim pro skupinu společností

Tento režim byl stanoven Zákonem o opatřeních zamezujících daňovým podvodům (Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal), který vstoupil v platnost 1. ledna 2008. Tímto zákonem byla do španělské legislativy implantována Evropská direktiva o IVA, která

pojednávají pouze o plátcích daně, který patří do skupiny společností s velkým stupněm provázání „vinculación suficiente“.

Pojem „vinculación suficiente“ je definován jako propojení mezi dominantní společností (která nesmí být závislá na žádné další společnosti na území aplikace daně) a společnostmi, ve kterých dominantní firma vlastní přímý či nepřímý podíl na základním kapitálu ve výši nejméně 50% a tento podíl vlastní déle než kalendářní rok a pokud sídla nebo stálé závody společností, které tvoří skupinu, jsou na území aplikace daně.

Tento režim je volitelný s platností minimálně tři let s automatickým prodlužováním a jeho případné zrušení lze až po uplynutí tří let.

Ve své jednodušší verzi režim spočívá v možnosti sloučit jednotlivá přiznání společností ve skupině. Mohou tedy nadměrný odpočet jedné společnosti kompenzovat daňovou povinností ostatních společností. Tato operace snižuje či eliminuje finanční náklady, které mohou vzniknout finančnímu úřadu z tohoto navrácení.

Další možností je, že společnosti ve skupině mohou žádat o aplikaci zvláštní metody stanovení základu daně.

Určení základu daně vyplývá z částky přímých a nepřímých nákladů, který byly vynaloženy na spolupráci se společnostmi ve skupině, pokud těmito operacemi byla skutečně zaplacená daň (společnosti toto nemohou využít, při nákladech které nevytváří zaplacení IVA).

Nakonec zvláštní režim pro společnosti ve skupině obsahuje sérii zvláštních povinností, které zatěžují převážně dominantní společnost jako například: tato společnost musí vést systém analytických informací a archivovat příslušné dokumenty, které souvisí se zdaněním.

PŘÍLOHA Č. 9: CHARAKTERISTIKA LOKÁLNÍCH DANÍ

Daně periodického charakteru

Dan z nemovitého majetku

Povinnost platit tuto daň vzniká každoročně. Daň zatěžuje vlastnictví nemovitého majetku nebo osobních práv na tento majetek. Základ daně je katastrální hodnota, která je stanovena dle pravidel regulovaných Katastrem nemovitostí. Sazba daně se liší dle typu objektu. Maximální sazba daně je 1,30% pro městské domy a nejnižší sazba 1,22% pro venkovské domy.

Dan z ekonomických činností

Nárok na tuto daň vzniká ročně jako důsledek podnikových činností, které jsou uskutečňovány v městském obvodu.

Nicméně jsou stanovena osvobození pro následující poplatníky daně:

- Fyzické osoby.
- Poplatníci daně, kteří začínají svoje podnikání na španělském území. Toto osvobození trvá první dva daňové roky.
- Plátcí daně Impuesto sobre Sociedades a osoby bez právní subjektivity, které mají čistý obrat nižší než 1 milión euro v předchozím daňovém období.
- Pokud jde o povinné osoby daně z příjmů nerezidentních osob, osvobození se vztahuje pouze na takové osoby, které působí na španělském území prostřednictvím stálého závodu a pokud jejich roční obrat byl v předchozím daňovém období nižší než 1 milión euro.

Daňová povinnost se stanovuje dle různých faktorů (podle typu činnosti, podle počtu zaměstnanců, dle čistého obratu atd.). Minimální sazby daně jsou stanoveny vládou a každá radnice se je může upravit dle svého uvážení.

Dan z dopravních prostředků s mechanickým pohonem

Jedná se o daň, která je placena každoročně. Daň zatěžuje vlastnictví dopravního prostředku s mechanickým pohonem, které využívá městské silnice a to bez ohledu na kategorii vozu. Jedná se o auta registrovaná v příslušné obci.

Plátcí daně jsou právnické nebo fyzické osoby či osoby bez právní subjektivity, na jejichž jméno byla vydána registrace.

Jednotlivé radnice pomou až zdvojnásobit minimální sazbu daně, kterou určuje vláda.

Ostatní daně

Daň ze staveb, instalace a děl

Tato daň zatěžuje náklady na jakékoliv dílo nebo aktivitu spojenou se stavebnictvím, která potřebuje povolení obce, výpočet daně nebere v potaz hodnotu IVA.

Sazba daně je stejná pro všechny obce a stanovena ve výši 4%.

Daň z nárůstu hodnoty pozemků městského charakteru

Tato daň zatěžuje nárůst hodnoty městských pozemků, v momentu jejich převodu. Plátce daně je převádějící.

Sazbu daně si určuje každá obec sama, aniž by tato sazba mohla překračovat 30%. Základ daně této daně je určen růstem hodnoty pozemku (tento růst je definován jako rozdíl mezi cenou převodu a katastrální hodnotou pozemku). Tato daň snižuje hodnotu převodu nemovitého majetku, pokud se jedná o výpočet daně IRPF.

PŘÍLOHA Č. 10: ZVLÁŠTNÍ REŽIMY IRNR

Daňový režim pro zaměstnance Mezinárodních skupin, kteří byli přeloženi do Španělska

Zákon o IRPF obsahuje režim, který je skutečně velmi výhodný pro cizince přeložené do Španělska z pracovních důvodů. Opatření, které dovoluje, aby fyzické osoby, které získají rezidenci ve Španělsku jako důsledek svého přeložení na španělské území, mohli vybrat, jestli budou jejich příjmy zdaňovány podle norem IRPF nebo podle norem Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Tento režim mohou využít během zdaňovacího období, ve kterém byla provedena změna rezidence a dále pak v 5 následujících zdaňovacích obdobích. V tomto druhém případě se na renty uplatňuje základní sazba daně 24%.

Podmínky, které musí být splněny, aby se mohla uplatňovat tento režim zdanění, jsou:

- Tato fyzická osoba nebyla rezidentem ve Španělsku během předchozích 10 let před přeložením na španělské území.
- Přeložení na španělské území musí být důsledkem pracovní smlouvy.
- Práce je skutečně vykonávána ve Španělsku.
- Řečená práce je vykonávána pro podnik nebo společnost, která je rezidentní ve Španělsku nebo pro stálý závod, který se nachází ve Španělsku a patří nerezidentní společnosti na španělském území.
- Pokud odměna za práci, je odvozena z řečeného pracovního vztahu a není osvobozena od zdanění dle IRNR.

Plátce daně, který si vybere zdaňovat své příjmy podle tohoto speciálního režimu, zůstává nadále plátcem daně (jako nerezident) Impuesto sobre el Patrimonio (Majetková daň).

Výběr zdanění dle toho speciálního režimu je nutné realizovat oznámením, které je adresováno daňové autoritě, v maximální lhůtě 6 měsíců od data začátku pracovních aktivit, které vyplývají z přihlášení na úřadu sociálního zabezpečení (Seguridad Social en España).

Oznámení je provedeno prostřednictvím vyplnění formuláře Modelo 149⁴¹, který schválilo Ministro de Economía y Hacienda, musí být předloženo před daňovým přiznáním, které se

⁴¹ Formulář lze nalézt na webových stránkách Agencia Tributaria [online]. Dostupné z: http://www.aeat.es/wps/portal/ListadoContenidos?channel=e878cc7486678010VgnVCM10000050f01e0a&ver=L&site=56d8237c0bc1ff00VgnVCM100000d7005a80&idioma=es_ES&menu=0&img=0

odevzdává na příslušném daňovém úřadu (Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria) dle daňového bydliště plátce daně.

V citovaných zprávách musí být zjevné příslušná data a musí být doloženy příslušnými dokumenty.

Smlouvy proti zamezení dvojího zdanění mohou snížit nebo i celkově eliminovat zdanění rent získaných ve Španělsku společnostmi, které tu působí bez stálého závodu. Více v příloze.

Zvláštní zatížení na nemovitý majetek nerezidentních společností

Nerezidentní společnosti, které vlastní nemovitosti ve Španělsku jsou plátcí daně ve výši 3% ročně z katastrální hodnoty nemovitostí 31. prosince každého roku.

Tato daň se neaplikuje:

- Pokud se jedná majetek jiných států nebo veřejných zahraničních společností nebo mezinárodních organizací.
- Pokud se jedná o majetek rezidentních společností ze státu, se kterými má Španělsko platnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s doložkou o výměně informací, vždy když přímými nebo nepřímými vlastníky jsou španělské rezidenti nebo jsou rezidenti v zemi, se kterou má Španělsko podepsanou platnou smlouvu s doložkou o výměně informací.
- Společnosti, které vyvíjí ekonomickou činnost, která je definovaná jako pronájem nemovitostí.
- Společnosti, které určují kurs na sekundárních trzích cenných papírů.
- Neziskové organizace, které mají charakter dobročinný nebo kulturní, které jsou uznávané legislativou státu, se kterým má Španělsko podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění s dodatkem o výměně informací, pokud se nemovitosti užívají pouze k aktivitám, které jsou stanoveny jako předmět činnosti plátce daně.
- Toto daňové zatížení bere v úvahu daňově uznatelné náklady nerezidentních společností podle zákona Impuesto sobre Sociedades.

PŘÍLOHA Č. 11: NEPŘÍMÉ DANĚ NA KANÁRSKÝCH OSTROVECH A MĚSTECH CEUTA A MELILLA

Kanárské ostrovy

Na Kanárských ostrovech je v platnosti od 1. ledna 1993 Impuesto General Indirecto Canario IGIC (Obecná nepřímá daň Kanárských ostrovů), která je založena na principu IVA. Je to nepřímá daň, která zatěžuje dodání zboží a poskytování služeb na ostrovech od obchodníků a živnostníků, stejně tak je zatížen dovoz zboží. Základní sazba IGIC je 5%.

Ceuta a Melilla

Ve městech Ceuta a Melilla je aplikována jiná nepřímá daň. Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (Daň z produkce, služeb a dovozu).