

Technická univerzita v Liberci

Hospodářská fakulta

Studijní program: 6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Daně z příjmů právnických osob v Evropské unii

(harmonizace nebo konkurence)

The Corporation Income Tax in the European Union

(the harmonisation or the competition)

BP – PE – KFÚ – 2006 04

Pavla JANOUŠKOVÁ

Vedoucí práce: Ing. Martina ČERNÍKOVÁ, KFÚ

Konzultant: Ing. Šárka ČECHLOVSKÁ, KFÚ

UNIVERZITNÍ KNIHOVNA
TECHNICKÉ UNIVERZITY V LIBERCI



3146086465

Počet stran: 57

Počet příloh: 6

Datum odevzdání : 15. května 2006

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Pavla JANOUŠKOVÁ

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Název tématu: Daně z příjmu právnických osob v EU
(harmonizace či konkurence)

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Historický vývoj přímých daní
2. Východiska problematiky zdanění právnických osob
3. Současná problematika daní z příjmu PO v rámci EU
4. Analýza budoucího vývoje této daně (otázka Harmonizace nebo konkurence?)

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury pod vedením vedoucího a konzultanta. Byla jsem seznámena s tím, že se na mou bakalářskou práci plně vztahuje zákon č. 121/2000 o právu autorském, zejména §60 (školní dílo) a §35 (o nevýdělečném užití díla k vnitřní potřebě školy).

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci má právo na uzavření licenční smlouvy o užití mé práce (prodej, zapůjčení apod.). Jsem si vědoma toho, že užití své bakalářské práce či poskytnutí licencí k jejímu užití mohu jen se souhlasem Technické univerzity v Liberci, která má právo ode mě požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů vynaložených univerzitou na vytvoření díla (až do její skutečné výše).

Po pěti letech si mohu tuto práci vyžádat v Univerzitní knihovně Technické univerzity v Liberci, kde je uložena a tím výše uvedená omezení vůči mé osobě končí.

V Liberci, dne 15. května 2006

.....
Pavla JANOUŠKOVÁ

Poděkování

Ráda bych poděkovala ing. Martině Černíkové a ing. Šárce Čechlovské za vedení a poskytnutí odborných konzultací při zpracování této bakalářské práce.

Resumé

Tato bakalářská práce pojednává o problematice daní z příjmů právnických osob v Evropské unii. Bakalářská práce je rozdělena do 4 hlavních částí.

Úvod je zaměřen na historický vývoj přímých daní, a to od období starověku až po současnost. Druhá část pojednává o obecné teorii problematiky zdanění právnických osob a o daních z příjmů právnických osob v České republice. Třetí kapitola se zabývá současnou problematikou daní z příjmů právnických osob v Evropské unii, ať už se jedná o rovnou daň v členských zemích nebo problematiku dvojího zdanění. Čtvrtá část analyzuje budoucí vývoj této daně, porovnává výhody a nevýhody možnosti konkurence, koordinace a harmonizace daní z příjmu právnických osob v EU. Dále ukazuje její skutečný stav. V závěru je uveden můj osobní názor na dosud nezodpovězenou otázku, jestli by bylo pro ČR výhodnější podporovat harmonizaci nebo konkurenci této daně se zeměmi Evropské unie.

Summary

This bachelor work deals with problems of Corporation Income taxes in the European Union. This work is divided into 4 parts.

The introduction is specialized in the historic development of Corporation Income taxes since the Middle Ages to the present. The second part is about common theory of company's taxation and about the Corporation Income tax in the Czech republic. The third chapter deals with the present problems of the Corporation Income taxes in the European Union. There are discussed right taxes in the member countries, problems of duplicate taxations, etc. In the fourth part there is analysed the future development of this taxes. There are compared advantages and disadvantages of the competition, coordination and harmonisation of Corporation Income taxes in the EU. It also shows the real position of this tax. In conclusion's part is written my personal opinion on a question, that is still unanswered. The question is what would be better for the Czech republic – the harmonisation or the competition of this taxation.

Klíčová slova

daň z příjmu právnických osob

harmonizace

koordinace

konkurence

rovná daň

dvojitý zdanění

Evropská unie

členské země

sazba daně

historie

daňová reforma

odpisy

problematika zdanění

Key words

Corporation Income tax

harmonisation

coordination

competition

right tax

double taxation

European union

member countries

taxation rate

history

fiscal reform

depreciation write-off

problems of taxation

OBSAH

Prohlášení.....	4
Poděkování.....	4
Resumé	5
Summary.....	5
Klíčová slova.....	6
Obsah.....	7
Seznam zkratk a symbolů.....	9
Úvod.....	10
1 Historický vývoj přímých daní.....	11
1.1 Historie zdanění.....	11
1.2 Období starověku.....	11
1.3 Období středověku.....	12
1.4 Období počátku novověku.....	13
1.5 Období 19. století.....	13
1.6 Období konce 19. a začátku 20. století.....	14
1.7 Období mezi dvěma světovými válkami.....	15
1.8 Období po 2. světové válce.....	16
1.9 Daňová soustava ČR před rokem 1993 a cíle daňové reformy.....	17
1.10 Vývoj daně z příjmů právnických osob.....	18
2 Teorie problematiky zdanění právnických osob.....	19
2.1 Daň ze zisků společností.....	19
2.2.1 <i>Názory na existenci daně ze zisků společností</i>	20
2.2.2 <i>Vymezení zdanitelného důchodu</i>	21
2.1.2 <i>Stimulační možnosti firemní důchodové daně</i>	22
2.1.4 <i>Problematika odpisů</i>	22
2.1.5 <i>Problematika zásob</i>	24
2.1.6 <i>Financování firmy</i>	24
2.1.7 <i>Vznik daňové povinnosti</i>	24
2.2 Daňová soustava České republiky.....	25

2.2.1 Předmět daně.....	27
2.2.2 Základní sazba daně.....	28
2.2.3 Odečitatelné položky.....	29
2.2.4 Zálohy.....	29
3 Současná problematika daně ze zisků společností v Evropské unii..	30
3.1 Původní evropská patnáctka.....	30
3.2 Nové členské země.....	34
3.3 Daňová struktura OECD.....	36
3.4 Problematika dvojího zdanění.....	37
3.5 Rovná daň.....	40
4 Analýza budoucího vývoje daně ze zisků společností.....	42
4.1 Daňová konkurence, koordinace a harmonizace.....	42
4.1.1 Daňová konkurence.....	42
4.1.2 Daňová koordinace.....	43
4.1.3 Daňová harmonizace.....	43
4.2 Harmonizace daní ze zisků společností podle Evropské unie.....	46
4.3 Daně – konkurence nebo harmonizace?.....	47
4.3.1 Podporuje teorie daňovou konkurenci?.....	50
4.3.2 Skutečný stav konkurence a harmonizace v zemích Evropské unie ...	52
Závěr.....	54
Seznam literatury.....	55
Seznam příloh.....	57
Přílohy.....	58

Seznam zkratek

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
ČR	Česká republika
ČSFR	Československá federativní republika
DPFO	daň z příjmu fyzických osob
DPPO	daň z příjmu právnických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
ES	Evropské společenství
FIFO	first in – first out první do – první z
HDP	hrubý domácí produkt
LIFO	last in – first out poslední do – první z
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PO	právnická osoba
resp.	respektive
RVHP	Rada vzájemné hospodářské pomoci
s.	strana
Sb.	sbírka
tzn.	to znamená
USA	United states of America Spojené státy americké
%	procento
/	lomeno
=	rovná se

ÚVOD

Daně, předmět mnoha a mnoha diskusí a politických jednání i bezesných nocí některých poplatníků, provází lidstvo od nepaměti. Stále se můžeme ptát, jaké změny lze v daních očekávat v důsledku stále postupující globalizace světa, technického pokroku a změn v lidském myšlení. Benjamin Franklin, vynálezce a politik před více než dvěma sty lety prohlásil: „Nic není na světě jiného, jen smrt a daně.“ Ale v dnešní době se mnoha lidem zdá, že daně, a to zejména daně, které mají platit velké nadnárodní společnosti a bohatí poplatníci, už vůbec nejsou jisté, neboť čím je poplatník bohatší, tím lépe umí kličkovat mezi paragrafy. Samozřejmě, že jako ve všem lidském i ve světě daní existují problémy, překvapení, nejistoty. Že je to sice svět, který má svou teorii, ale jinak je velmi živý – je dokonce mnohem živější, než by si přála většina vlád a ministrů financí.

Cílem mé bakalářské práce je poskytnout ekonomický obraz o problematice daní z příjmů právnických osob v Evropské unii, a to především o dosud nezodpovězené otázce, zda by bylo výhodnější podporovat konkurenci nebo harmonizaci této daně.

Tato bakalářská práce je rozdělena do čtyř hlavních částí. Úvod je zaměřen na historický vývoj přímých daní, a to již od období starověku až po současnost včetně poslední daňové reformy v roce 1993. Druhá část pojednává o obecné teorii problematiky daní ze zisků společností a o dani z příjmů právnických osob v České republice. Třetí kapitola se zabývá současnou problematikou této daně v Evropské unii. Nedílnou součástí je zde také uveden sazebník zdanění v původní evropské patnáctce a také v nově přistupujících zemích. Na základě teoretických východisek se zabývám také rovnou daní a problematikou dvojího zdanění. Čtvrtá část analyzuje budoucí vývoj daně z příjmů právnických osob, porovnává možné výhody a nevýhody konkurence, harmonizace a koordinace uvedené daně. V závěru je uveden můj osobní názor na dosud nezodpovězenou otázku, jestli by bylo pro Českou republiku výhodnější podpořit harmonizaci nebo konkurenci daně ze zisků společností se zeměmi Evropské unie.

1 HISTORICKÝ VÝVOJ PŘÍMÝCH DANÍ

1.1 Historie zdanění

V lidské historii je z určitého úhlu vidět za spoustou událostí vliv daní a daňové problematiky.

Například král Ludvík XVI. v roce 1789 svolával po mnoha letech zasedání generálních stavů jen proto, aby mu povolily potřebné daně. Daně však existovaly prakticky od doby, kdy začaly vznikat organizované státy.

Od svého vzniku až po současnost prošly daně dlouhým vývojem. Zcela přirozeně souvisely s rozvojem státu a s upevňováním peněžního hospodářství. Vývoj daní odrážel i změny celé lidské společnosti, změny názorů na fungování státu, na hospodářství a obchod, ale i na to, co by mělo představovat dobro a spravedlnost. [4]

1.2 Období starověku

Ve starověku daně hrály jako zdroj státní pokladny většinou až druhořadou roli. Vojsko, veřejné stavby a správa, to byly hlavní výdajové položky státního finančního hospodářství. Daně proto měly charakter nepravidelných, příležitostných plateb, zpočátku naturální povahy.

Příjmy z dobytých provincií byly hlavním zdrojem státní pokladny republikánského Říma. Většinou byla dobytá území přímo zařazena mezi státní domény, které byly poté přidělovány do držby římských občanů za poplatek (vectigalia). Jestliže uvedené příjmy nestačily, museli občané přispět jednorázově dávkou z pozemků.

Jako příjmy v době císařské přibýly daně pozemkové (odváděly se v obilí a činily 20% z pozemkového výnosu), dále daně z prodejů, dědické daně, daně z propuštění otroka atd.

Tyto daně měly většinou peněžní podobu, ale poruchy peněžního hospodářství si vynutily přechod k daním naturálním.

Společně s úpadkem otrokářství slábly postupně i mnohé finanční zdroje. Proto se dostalo do popředí zdaňování zemědělství a živností. Zemědělci platili daně pozemkové podle jakosti pozemků, daně z hlavy a daně z dobytka. Obyvatelé měst platili daně z hlavy a živnostenské daně. [4]

1.3 Období středověku

Naturální, bezpeněžní hospodářství bylo základem raného feudalismu. V západní a střední Evropě se pozvolna začaly oddělovat od zemědělské výroby obchod a řemeslo. V této době patří mezi nejdůležitější zdroje státních příjmů:

- domény,
- regály,
- akcízy,
- kontribuce.

Domény – lesní a zemědělské majetky, které náležely panovníkovi. Později se objevily také příjmy regálního, poplatkového a daňového charakteru. [4]

Regály – výlučná práva prisvojovaná panovníkem, tzn. že panovník původně vlastnil veškerou půdu. Některé nejdůležitější regály, ze kterých mohl mít panovník prospěch:

Regál horní – představoval právo k získávání určitých nerostů, k jejich využití nebo prodeji.

Regál mincovní – vyvinul se z regálu horního. Jednalo se o právo k ražení mincí, které mělo povahu zákonného platidla na území státu.

Regál celní – clo se vybíralo na hranicích státu, původně však bylo vybíráno v tržních místech a na cestách k nim.

Regál tržní, regál solní atd.

Akcízy – modernější forma některých regálů. Objevovaly se nejčastější formou tzv. daní z prodeje. Většinou se jednalo o spotřební daň vybíranou při oběhu zboží. Akcíz ve funkci spotřební daně zahrnoval zisky obchodníků nebo výdělek sedláka. Akcíz ve funkci obchodové daně zahrnoval právní převody zboží podle ceny. Pokud se takový akcíz vztahoval na všechno, pak šlo o daň z obrátu. [4]

Kontribuce – představují formu přímé daně. První typy přímých daní se ve střední Evropě objevují asi od 12. století jako daně z hlav, daně z majetku nebo daně z hrubého výnosu. [4]

1.4 Období počátku novověku

V tomto období dostává také pravidelný periodický charakter i státní finanční hospodářství. Daně se stávají charakterem pravidelného zdroje státní pokladny, což má za následek formování ucelené finanční i daňové politiky.

Hlavním zdrojem příjmu hospodářství se stávají cla a akcízy. U cel se klade důraz nejen na tranzitní a vývozní cla, ale především na cla dovozní.

Akcízy do této doby nebyly významné zdroje příjmů, k prudkému obrátu dochází po třicetileté válce. Mnozí doporučovali akcíz jako jedinou daň. Rovnost viděli v daních ze spotřeby než v daních z majetku. Celkový výsledek však byl pro kombinaci akcízů s přímými daněmi, protože akcízy se vybíraly především z luxusních předmětů.

Kontribuce se nadále nejvíce vážou na zemědělskou výrobu, ale než-li peněžním výnosem se řídí výměrou a druhem pozemku. [4]

1.5 Období 19. století

V tomto období se omezuje role daní jen na výdaje spojené s obranou, právním řádem a vnitřní bezpečností. Jelikož státní spotřeby neustále rostou, snaha omezit státní výdaje se

setkává s neúspěchem. Nejvyšší výdaje zahrnují zejména vojenské náklady, výdaje na správní a policejní aparát, výdaje sociální atd. Musely se tedy opatřit periodické státní příjmy, a to zejména prostřednictvím daní. Takto postupně začaly vznikat první ucelené daňové soustavy. Rovněž se sestavuje každoroční bilance státních příjmů a výdajů, pro kterou se ustálil název státní rozpočet, který nabývá povahy zákona. [4]

Součástí daňové soustavy se stávají daně přímé a nepřímé.

„Přímé daně“ – zahrnuje občany podle jejich berní způsobilosti, vyjádřené jejich majetkem nebo příjmem. Zdanění se tímto rozšířilo na zdanění zisků a mezd a nabylo tak vedle daní výnosových i daně důchodové. Zatímco výnosové daně postihují peněžitý výsledek výroby (výnos), důchodové daně jsou podobné dnešním daním z příjmů. Tyto daně představují pokrok ve zdanění , protože zohledňují platební schopnost poplatníka.

Nepřímé daně – vznikaly z akcízů. Důvod zvyšování státní finanční potřeby vede ke stálému růstu nepřímých, zvláště pak spotřebních daních.“¹

V oblasti cel převládají cla dovozní a v některých zemích se rozvíjejí i tzv. obchodové daně (například daň dědická).

1.6 Období konce 19. a počátku 20. století

V tomto období se neustále zvětšuje rozsah státního hospodářství a ekonomická důležitost státních rozpočtů stoupá. Vedle klasických výdajů se začínají objevovat také nové oblasti, které si stát bere na starost – oblast zdravotnictví a školství. Oblast sociální politiky se tak stává novým úsekem státních výdajů.

Hlavním zdrojem příjmů pro státní rozpočet nadále zůstávají daně, především z růstu zisků a vysokých důchodů. Sociální účel zdanění v této době zdůrazňuje významný představitel

¹ Kubátová, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. S. 18. ISBN 80-7169-020-1

evropské finanční teorie Adolf Wagner. Do reforem přímých daní pronikly jeho progresivní sazby u osobních daní a osvobození nejnižších daňových základů. První reforma přímého zdanění byla uskutečněna v Prusku v letech 1891 – 1893. Byla zavedena důchodová daň, která postihovala důchod fyzických osob, a majetková daň, která zahrnovala majetek organizací i jednotlivců. [4]

„Pod vedením Böhm-Bawerka i Rakousko prošlo svojí daňovou reformou. Zákon zahrnoval několik výnosových daní, které byly doplněné o osobní daň z příjmu. Každý příjem tak byl postižen dvakrát, nejdříve jednou z daní výnosových, podruhé osobní daní z příjmu. Osobní daň zahrnovala pouze fyzické osoby, jejím základem byl čistý důchod domácností. Dále se staly součástí daňové soustavy také daň pozemková a daň domovní.“²

V této době zůstávají důležitým finančním zdrojem cla, která jsou i významným prostředkem obchodní politiky.

1.7 Období mezi dvěma světovými válkami

Stále větší část hospodářské aktivity v tomto období přebírá stát. Rozpočtové krytí tvoří především daně. Objevují se válečné daně, které byly zavedeny v době války, které sloužily ke krytí zvýšené finanční potřeby a válečných následků. Mimořádné daně z majetku představují nově zaváděné majetkové dávky. Původním cílem těchto dávek v Československu bylo snížení oběživa, protože jeho nadbytek byl pokládán za hlavní příčinu nízkého kurzu koruny.

V roce 1927 došlo k vydání jednotného zákona o přímých daních, který převzal zhruba rakouskou úpravu, zdokonalil ji a doplnil novými sazbami. V této nové soustavě se důchodová daň stává jednou ze stěžejních daní. Úbytek ve výnosu přímých daní přinesla

² Kubátová, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. S. 21. ISBN 80-7169-020-1

hospodářská krize třicátých let. K některým daním byly zaváděny přírážky, aby se zabránilo rozpočtovým deficitům. [4]

1.8 Období po 2. světové válce

V tomto období je daním přisouzeno postavení nástroje makroekonomické regulace podle J. M. Keynesa. Předchozí požadavky na neutralitu daní, na minimalizaci státních rozpočtů apod. definitivně padly.

V 70. letech však postupný růst daňového zatížení překračuje hranici únosnosti a společně s rostoucí mírou inflace a narušením měnové stability začíná utlumovat další ekonomický rozvoj.

V zemích vyspělých ekonomik probíhají v 80. letech daňové reformy (u důchodových daní například snížení mezních sazeb, snížení počtu sazeb, zvýhodnění a rozšíření daňového základu apod.). [4]

V 70. letech se začíná zavádět daň z přidané hodnoty jako forma univerzální spotřební daně.

„Daňový systém v zemích s centrálně plánovanou politikou se dělil na dvě základní větve:

- daně placené podnikovou sférou,
- daně a ostatní poplatky placené obyvatelstvem.

Malý podíl v celkových rozpočtových příjmech byl charakteristický pro systém přímého zdanění obyvatelstva. Největší podíl zde zaujímá daň ze mzdy, která v ČSFR tvořila přes 90% výnosu přímých daní, které platilo obyvatelstvo. Míra zdanění se rozdělovala podle druhu příjmu, sociálních hledisek apod.

Takto vedený daňový systém byl neprůhledný a neefektivní. Proto centrálně plánované ekonomiky přistoupily počátkem 90. let na zásadní reformu daňového systému tak, aby odpovídala tržním podmínkám.“³

1.9 Daňová soustava ČR před rokem 1993 a cíle daňové reformy

V tomto období daňová soustava byla naprosto nevyhovující a neumožňovala přechod na tržní mechanismus a harmonizaci se zeměmi Evropského společenství. Zejména v oblasti spravedlnosti zdanění se projevovaly nedostatky.

„Základy současného daňového systému České republiky byly navrženy v polovině roku 1990, kdy parlament rozhodl o provedení daňové reformy k 1. 1. 1993. Cílem bylo:

- maximální zjednodušení daňové soustavy,
- sladění s tržním mechanismem,
- vytvoření rovných daňových podmínek a spravedlivé rozdělení prvotních důchodů,
- větší pružnost a efektivnost správy a kontroly daní.“⁴

Daňová reforma také směřovala pro snížení daňové kvóty (podílu daňových příjmů na hrubém domácím produktu) a k přesunu daňového břemene z přímých daní na nepřímé.

Jedním z cílů bylo nahradit daň z obrátu daní z přidané hodnoty a systémem spotřebních daní. Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí nahradila notářské poplatky z dědictví, darování a převodu nemovitostí. [4]

³ Kubátová, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. S. 26. ISBN 80-7169-020-1

⁴ Kubátová, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994. S. 180. ISBN 80-7169-020-1

1.10 Vývoj daně z příjmů právnických osob

V České republice byla v nové daňové soustavě z roku 1993 nastavena lineární sazba DPPO ve výši 45%, která se ale v následujících letech snižovala na 24%. Přes poměrně výrazné snížení této sazby nebylo dosaženo plánovaného cíle, a to aby daňové zatížení firem v ČR bylo jedno z nejmenších ve srovnání se státy EU. Byly to především fiskální důvody, které vedly k tomu, že podíl výnosu této daně na příjmech státního rozpočtu zůstával vysoký.

Nejen samotnou sazbu daně, ale i vývoj základu daně a odpisové politiky je třeba brát v úvahu při hodnocení vlivů změn zákonů o DPPO. Zejména v prostředí růstu cenové hladiny je firma znevýhodněna reálným poklesem hodnoty odpisů. Ty jsou ale přitom jedním z důležitých finančních zdrojů dalšího investování.

V současnosti existuje nadále 7 odpisových skupin (viz příloha č. 5), ale maximální doba odpisování činí 50 let a vstupní cena dlouhodobého hmotného majetku se zvýšila na 40 000 Kč, u dlouhodobého nehmotného majetku na 60 000 Kč. [5]

2 TEORIE PROBLEMATIKY ZDANĚNÍ PRÁVNICKÝCH OSOB

„Dobrý daňový systém by měl dosahovat tří hlavních cílů:

- zajištění příjmů (aby vláda mohla financovat např. veřejné statky),
- přerozdělení důchodů,
- napravování tržních selhání.

Dále se daním připisují stejné funkce, jaké plní veřejné finance, a sice:

- funkce alokační,
- funkce redistribuční,
- funkce stabilizační.“⁵

Daně můžeme setřídít i podle toho, jaké požadavky se na ně kladou, nejznámější je 5 kritérií „dobrých daní“:

- efektivnost,
- pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů,
- spravedlivost,
- správné působení na makroekonomické agregáty,
- právní perfektnost a politická průhlednost. [2]

2.1 Daň ze zisků společností

Tato daň je jednou z nejmladších daní v daňových systémech. Historicky navazuje na středověké výnosové daně, ale na rozdíl od nich se však zdaňuje zisk firmy zjištěný podle účetních pravidel. Teorie firemních investic a odpisů se obvykle také přiřazuje k této problematice firemních daní. [5]

⁵ Dostupné z: <http://www.sfinance.cz>

Kromě pojmu daň ze zisku společností a daň z firemních příjmů se také můžeme setkat s pojmy „důchodová daň korporací“ (Corporation Income Tax) nebo „daň ze zisku korporací“. V České republice je známý název „daň z příjmů právnických osob“. Tato pojmová nejednoznačnost a nejasnost má svoji příčinu v právních rozdílech mezi státy v oblasti kolektivního investování prostřednictvím různých druhů společností a v odlišné daňové politice jednotlivých států.

Pojem společnost může být používán ve dvojím slova smyslu:

- *užším* - pojem „společnost“ je vyhrazen pouze akciovým společnostem, nazývaným také korporace,
- *širším* - jde o všechny právnické osoby, které jsou obchodními společnostmi, například akciová společnost, veřejná obchodní společnost, společnost s ručením omezeným a komanditní společnost. [2]

Vzhledem k tomu, že v některých zemích existuje zvláštní daň pro akciové společnosti a ostatní formy právnických osob jsou zdaňovány jiným způsobem, existuje také zvláštní daň, a to ze zisků korporací. Někdy se ovšem taková daň vztahuje jen na velké akciové společnosti, zatímco menší společnosti jsou zdaňovány odlišně od daní ostatních právnických osob.

Mezinárodní klasifikace daňových příjmů podle OECD rozlišuje daně z důhodů, z kapitálových výnosů, ze zisků na daně jednotlivců a daně společností.

V našich zemích byla v roce 1898 zavedena daň ze zisků společností společně v souvislosti s Böhm-Bawerkovou reformou, a nazývala se „daň z podniků veřejně účtujících“. Sazba této daně byla jednotná a to ve výši 10%. [2]

2.1.1 Názory na existenci daně ze zisků společností

V ekonomické teorii snad neexistují na žádnou jinou daň rozdílnější názory. Mezi názory ekonomů patří integralistické pojetí a absolutistický přístup. [5]

Integralistické pojetí kritizuje firemní důchodovou daň za to, že zisk je zdaněn dvakrát. Jednou na úrovni podnikatelské jednotky, která platí daň ze zisku, a také na úrovni samotného poplatníka buď ve formě daně z příjmů, nebo ve formě daně uvalené na dividendy, různé podíly apod. Integralisté vycházejí z toho, že všechny daně v konečné fázi platí jednotlivci a že měření skutečného ekonomického zisku je velmi složité. Integralisté se ve svých analýzách zabývají především tím, jak daň z firemních zisků zohlednit v osobní důchodové dani. [5]

Absolutistický přístup existenci daně z příjmů podnikatelských jednotek obhájí, protože tvrdí, že především velké firmy jsou právní jednotkou s vlastním rozhodováním, mají svoji zdanitelnou kapacitu a ovlivňují ekonomické procesy. Absolutisté ve svých teoriích nerozlišují rozdíly mezi rozděleným a zadrženým ziskem. [5]

Je jen na nás, k jakému se přikloníme názoru, ale faktem zůstává, že daň z příjmů firem je v současnosti zavedena téměř ve všech daňových systémech vyspělých zemích. Daň může být ale také pochopena jako „platba“ za limitované ručení vlastníků firmy a za využívání veřejných služeb firmami. [5]

2.1.2 Vymezení zdanitelného důchodu

Základní princip vymezení zdanitelného důchodu společnosti je stejný jako u osobní důchodové daně. Od hrubého příjmu se odečtou daňově uznatelné výdaje a na tento rozdíl je uvalena daň. Daňový základ u daně z firemních zisků se odvozuje z účetního zisku a právě a právě úprava účetních dat na hodnoty potřebné pro stanovení daně je složitá. Legislativa mnohých zemí totiž odlišně definuje účetní a daňové náklady, účetní a daňové odpisy nebo zahrnování ztrát, poskytnutých darů nebo částí investic do položek snižujících základ daně. Na rozdíl od daně z příjmu jednotlivců není prvotním cílem firemní daně zajišťovat naplnění principu spravedlnosti, také z tohoto důvodu jsou její sazby lineární, většinou určeny procentem zdanitelného zisku. [5]

2.1.3 Stimulační možnosti daně ze zisků společnosti

Stejnou výši daně z příjmů firem pro všechny subjekty prosazují příznivci „volné soutěže“ a „rovných podmínek“. Naproti tomu druhá strana tvrdí, že vhodná úprava firemní daně může podniky podnítit k většímu vývozu výrobků do zahraničí, k rychlejšímu zavádění nových technologií nebo k podpoře určitých odvětví. Proto pohlíží na firemní daň jako na potenciální nástroj hospodářské politiky.

Daňové slevy a preference mohou představovat členitou a proměnlivou škálu výjimek a slev ze zdanění, vázaných na konkrétně definované účely. Může se jednat například o plnou daňovou úlevu podnikům v prvním roce jejich existence, snížení daní z příjmů věnovaných na nákup nového zařízení a daně z příjmu za prodej know how, daňové úlevy na investice, na určité skupiny nově zaměstnaných osob (prvozaměstnanci atd.), investice do určitých odvětví nebo do oblastí ekonomiky apod.

Používání těchto regulativních nástrojů je však spojeno s řadou problémů. Účinnost jejich působení je silně závislá na konkrétní situaci v ekonomice. Tato skutečnost vyžaduje operativní přístup, což je ovšem v rozporu s požadavkem na maximální stabilitu a dlouhodobou platnost daňové soustavy. Tento složitý a neprůhledný systém také umožňuje vznik daňových úniků. [5]

2.1.4 Problematika odpisů

Jestliže firma používá kapitálové investice, jejichž hodnota a délka jejich životnosti přesahuje zákonem povolený rámec, musí náklady na jejich pořízení rozepisovat do více zdaňovacích období. Míru, ve které tyto náklady lze odečíst, upravuje právní předpis.

Odpisy by měly představovat postupnou amortizaci kapitálových statků a přenášet toto opotřebení do nákladů na výrobu nebo jinou hospodářskou činnost. Důležitý je také časový průběh odepisování, protože odpočet odpisů snižuje výši současné daňové povinnosti. Odpočet těchto nákladů umožňuje poplatníkovi zvýšit daňovou úsporu, která se zvětšuje se zmenšováním délky odepisování. [5]

Časový průběh odpisů je dán způsobem odpisování a také délkou období odpisování v určitém období.

Mezi odpisovací metody patří:

- Lineární odpisování,
- Zrychlené odpisování,
- Metoda sum-of-years-digits.

Při lineárním (rovnoměrném) odpisování se náklady na pořízení kapitálové investice vydělí předpokládanou dobou životnosti . Tato vypočtená hodnota potom představuje roční odpis, který je stejný pro všechny roky odpisování. [5]

Zrychlené (degresivní) odpisování spočívá v možnosti odepsat v prvním roce větší částku než při předchozím způsobu (zpravidla to bývá dvojnásobek), a to na úkor snížení odpisů v následujících letech. Tento způsob se uplatňuje zejména v případech, kdy stát chce podpořit investiční činnost podnikatelů. Z jejich pohledu je totiž zrychlené odpisování stejné jako úvěr s nulovou sazbou, který představuje hodnotu současné daňové úspory. [5]

Metoda sum-of-years-digits umožňuje každý rok odečíst částku, která se rovná poměru zbývajících let odpisování k celkovému součtu počtu let předpokládané životnosti. Při odpisové době např. 6 let má odpis v prvním roce výši $6/21$, ve druhém roce $5/21$ atd., kdy jmenovatel hodnoty je tvořen postupným součtem doby odpisů ($6+5+4+3+2+1=21$). V současnosti se však tato metoda nepoužívá. [5]

Doba odpisování při použití libovolné metody vždy stejná. V průběhu odpisování však již nelze měnit metodu odpisů.

Vláda může uvedenou odpisovou politiku používat i jako stimulační nástroj s cílem podporovat rekonstrukce, modernizace atd. Doba a tempo odpisování ovlivňují velikost daňového základu a jeho prostřednictvím míru zdanění. [5]

2.1.5 Problematika zásob

Také problému oceňování zásob se dotýká růst inflace. V praxi existují dvě varianty. Při použití první z nich FIFO („first in – first out“) je inflační zvýšení hodnoty zásob zdaněno ihned, zatímco u metody LIFO („last in – first out“) je období zdanění zásob odloženo. Z dlouhodobého hlediska vytváří metoda LIFO stabilnější daňovou základnu, protože jejím důsledkem je nižší výnos v době růstu cenové hladiny a naopak dosažení menší ztráty v době poklesu cen. [5]

2.1.6 Financování firmy

Firma může navýšit své finanční prostředky v podstatě dvojím způsobem, a to buď úvěrem nebo emisí akcií.

Úroky, které by firma platila za půjčené peněžní prostředky, jsou daňově uznatelnou výdajovou položkou, protože se považují za náklad podnikatelské aktivity. [5]

2.1.7 Vznik daňové povinnosti

Suverenita stanovování daňových povinností jednotlivých států se týká jak přímých daní, tj. daní z dosahovaných příjmů, resp. zisků z podnikatelských činností, investovaného kapitálu apod., tak i daní nepřímých, které souvisí se spotřebou i daní z majetku a jakýchkoli jiných daní.

Nad daňovými zákony mohou stát mezinárodní daňové smlouvy.

U daní z příjmů je vznik daňového vztahu subjektu ke státu většinou založen na:

- „zdržuje se po určitou *kvalifikovanou dobu* (nejčastěji více jak 183 dní) na území státu, nebo zde má své sídlo nebo místo svého vedení u právnické osoby, popř. bydliště nebo trvalý pobyt u fyzické osoby. Pokud jsou splněna výše uvedená kritéria stává se subjekt daňovým poplatníkem s neomezenou daňovou povinností.

Tzn. že podléhá zdanění všemi svými příjmy z celého světa. Hovoříme o *daňovém rezidentovi*. I když tento termín není přímo použit v zákoně je součástí smluv o zamezení dvojího zdanění.

- druhou skutečností je to, že subjekt dosahuje na území daného státu příjmů. Jde o tzv. *příjmy ze zdrojů* na území příslušného státu (např. úroky z půjček, dividendy nebo příjmy z licenčních poplatků, příjmy z tzv. stálé provozovny a další). Pokud tedy nesplňuje bod a. a odpovídá bodu b, pak mluvíme o omezené daňové povinnosti a poplatníka nazýváme nerezidentem.“⁶

2.2 Daňová soustava ČR

1. daně přímé:

- daně z příjmů
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - daň z příjmů právnických osob
- daně majetkové
 - daň z nemovitostí,
 - daň silniční,
 - daň dědická a darovací,
 - daň z převodu nemovitostí.

2. daně nepřímé:

- daň z přidané hodnoty, včetně daně při dovozu
- daně spotřební daň
 - z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - daň z lihu a lihovin, vína a piva,
 - daň z tabáku a tabákových výrobků.

3. daně na ochranu životního prostředí (zatím neuplatněny)

⁶ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

4. další platby mající charakter daní:

- pojistné na sociální zabezpečení
 - pojistného na důchodové pojištění,
 - pojistného na nemocenské pojištění,
- příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,
- pojistné na všeobecné zdravotní pojištění

5. místní poplatky ukládané na úrovni měst a obcí mající charakter daní:

- poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt, za užívání veřejného prostranství, ze psů, z provozování výherních hracích automatů atd.

Daně jsou vynálezem velice starým. Neobejde se bez nich snad žádný stát, protože daně včetně cel a poplatků tvoří nejvýznamnější příjem státních (veřejných) rozpočtů. Bývají ukládány zákonem jako povinnost plátce odvést státu za určitých okolností stanovenou částku.

Daně jsou nástrojem přerozdělení národního důchodu. Jedná se o platby neučelové a jednostranné, což znamená, že poplatníci v souvislosti s odvodem daní nemají možnost přímo ovlivnit účel jejich použití.

Nejvýznamnější přímou daní je právě tato daň z příjmu. Zákon o dani z příjmu má tři části:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- společná část, kde se jedná především o úpravu odepisování hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku. [6]

Daň z příjmů právnických osob je daní přímou, která s účinností od 1. 1. 1993 nahradila odvody ze zisku, důchodovou daň a zemědělskou daň.

„Poplatníci daně jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a které stávají se organizační složkou státu podle zvláštního předpisu. Od daně se osvobozuje centrální banka ČR. Poplatníci daně jsou současně plátcí daně.

Daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR i ze zahraničí mají poplatníci se sídlem svého vedení na území České republiky.“⁷

„Za zdaňovací období se počítá hospodářský nebo kalendářní rok nebo účetní období, pokud je delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců, období od rozhodnutého dne fúze, převodu jmění na společníka nebo rozdělení družstva nebo obchodní společnosti, a to do konce hospodářského nebo kalendářního roku, ve kterém byly uvedené skutečnosti zapsány do obchodního rejstříku.“⁸

2.2.1 Předmět daně

Předmětem této daně se stanou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem, pokud ovšem není stanoveno jinak v Zákoně o Daní z příjmů 586/1992 Sb.

Do předmětu daně nepatří nově příjmy, které plynou z titulu spravedlivého zadostiučinění či smírného urovnání záležitosti přiznaného Evropským soudem pro lidská práva, a to ve výši, kterou je ČR povinna uhradit. [6]

Dále pak do předmětu daně nepatří příjmy, které se získaly nabitím akcií podle zvláštního zákona 92/1991 Sb., zděděním nebo darováním nemovitosti, movité věci nebo majetkového práva s výjimkou příjmů, které z nich plynou. Ostatní ustanovení jsou uvedeny v zákoně o Daní z příjmu 586/1992 Sb. [6]

⁷ Zákon o Daní z příjmů 586/1992 Sb.

⁸ Zákon o Daní z příjmů 586/1992 Sb.

2.2.2 Základní sazba daně

Tab. č. 1: Vývoj základní sazby daně z příjmů PO

<i>Rok</i>	<i>Sazba daně</i>
2006	24%
2005	26%
2004	28%
2003	31%
2002	31%
2001	31%
2000	31%
1999	35%

Zdroj: www.finance.cz

Základ daně je zisk, který zjistíme z účetnictví tak, že vypočítáme

Výnosy – náklady = výsledek hospodaření

A ten se dále upraví podle zákona o dani z příjmů.

Od daně je možné odečíst následující částky (nebo jen jejich poměrnou část):

- „18 000Kč za každého přepočteného zaměstnance se změněnou pracovní schopností,
- 60 000Kč za každého zaměstnance se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením,
- ½ daně u právnických osob, které zaměstnávají nejméně 20 zaměstnanců, u kterých je podíl zaměstnanců se změněnou pracovní schopností a se změněnou pracovní schopností s těžším zdravotním postižením větší než 50% průměrného ročního počtu všech jejich zaměstnanců.“⁹

Výjimky, kdy se slevy na dani nemohou uplatnit jsou opět uvedeny v zákoně.

⁹ Zákon o Dani z příjmů 586/1992 Sb.

2.2.3 Odečitatelné položky

Od základu daně může firma odečíst hodnotu daru poskytnutých PO na financování vědy, školství, kultury, zdravotnictví, sport, sociální účely, charitativní účely apod. [6]

2.3.4 Zálohy

V průběhu doby od prvního dne, který následuje od uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím období se platí zálohy na daň. Podle posledního daňového přiznání se určuje částka. Zálohy neplatí poplatníci, u kterých poslední daňová povinnost nepřesáhla 30.000Kč, dále pak obce a kraje. [6]

3 SOUČASNÁ PROBLEMATIKA DANÍ ZE ZISKŮ SPOLEČNOSTÍ V EVROPSKÉ UNII

Výše daně z příjmů právnických osob je plně v kompetenci národních vlád členských států Evropské unie. Tedy i výše zdanění v České republice bude i v dalších letech plně v rukou politiků.

Velmi nízké daně platí společnosti v Irsku, které nabízí nejlepší podnikatelské podmínky. Výkonnost této malinké země ve všech ukazatelích zůstává nadprůměrná. Děje se tak především politikou poskytování výhodných daňových režimů - Irsko přitahuje svou daňovou politikou na své území zisky z jiných evropských zemí. Současně investorům nabízí kvalifikovanou pracovní sílu a rozvinutý sektor služeb. V posledních letech také došlo k modernizaci infrastruktury a zahraniční investoři získávají řadu daňových úlev.

Výše zdanění právnických osob se v Evropské unii výrazně liší a její výše ukazuje ekonomickou a hospodářskou orientaci příslušné země. Proto dochází ke stěhování investic a podnikání do zemí, kde je pro podnikatele daňové zatížení výhodnější. Výše daňové sazby tedy nadále významně ovlivňuje výběr sídla společnosti, ale nezáleží pouze na její sazbě. Nesmíme též zapomínat na rozličné investiční pobídky ve formě daňových prázdin a jiných úlev a příspěvků, které jsou uplatňovány v různých zemích s různou intenzitou. [9]

Kromě sazby daně je důležité, které náklady jsou daňově odpočitatelné - z jaké částky se daň bude počítat.

3.1 Původní evropská patnáctka

Belgie

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 34 %. Malé a střední podniky, které zdaňují zisk do 322 500 euro, platí od roku 2003 nižší daň - 25 %. Z celkového počtu podniků (295 tisíc) je malých a středních podniků 185 tisíc. [1]

Dánsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 30 %. V posledních letech došlo ke snížení. V Dánsku je nulová daň na dividendy vyplácené zahraniční mateřské společnosti. Díky tomuto opatření bylo v Dánsku založeno přes 1000 společností. Náklady na výzkum a rozvoj mohou být odečteny v roce svého vzniku nebo amortizovány po dobu pěti let. [1]

Finsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 25%. Za právnické osoby jsou ve Finsku považovány akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, spolky, družstva i různé komory. [1]

Francie

Stálé provozovny daní zisk vždy ve Francii, pobočky daní zisk dle smlouvy mezi mateřskou společností a pobočkou. Zisky vytvořené stálými provozovnami francouzských společností v zahraničí nejsou ve Francii zdaňovány.

Při výpočtu daně se od výnosů odečtou odpočitatelné náklady. Největší položku představují odpisy. Rovnoměrné odpisové sazby ve Francii jsou 33,33 % při délce životnosti 3 roky, 20 % při 5 letech a 10 % při 10 letech odpisování (dle zařazení hmotného majetku). [1]

Odčitatelnost některých nákladů od základu daně je omezena. Odpisy jsou povoleny v případě, že jsou řádně doloženy. Výdaje spojené s propouštěním zaměstnanců a očekávané ztráty plynoucí z dlouhodobých kontraktů nejsou odpočitatelné vůbec. [1]

Manažerské odměny a podobné výdaje jsou daňově odpočitatelné. Musí však být evidence, že příslušné služby byly skutečně poskytnuty. Standardní daň z příjmů právnických osob činí 33,33 %, snížená 15 %. Sníženou sazbu uplatňují společnosti s maximálním obratem 7 630 000 euro a s nejméně 75 % akciového kapitálu ve vlastnictví fyzických osob. Takové společnosti jsou rovněž osvobozeny od povinnosti hradit odvod ve výši 3,3 %. [1]

Přímé místní daně

- „Daň obchodní je nejvýznamnější z místních daní, vyměřují ji místními orgány dle místa sídla společnosti. Obchodní daň se vybírá ročně a vztahuje se na hodnotu nájemného z pronajatých kancelářských ploch, na hodnotu fixních aktiv, které společnost používá pro svou činnost a na roční objem vyplácených mezd.
- Daň z nemovitostí a z bydlení - pro vlastníky objektů, vyměřovaná pro uživatele nekomerčních prostor (ať již jsou jejich vlastnictvím, nebo jen v nájmu). Tyto daně vycházejí z nájemní hodnoty těchto prostor.
- Daň z činnosti - vyměřuje se v rozpětí 0 % - 4 %. Místní orgány mohou rozhodnout o nevybrání nebo snížení daně v zájmu podpory určitých oblastí nebo činností.
- Daň z majetku je uvalena na movitý i nemovitý majetek fyzických osob, jehož hodnota přesahuje 720 000 EUR“¹⁰

Irsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob činí 12,5 %. V některých stanovených případech mohou firmy platit ještě nižší daň - 10 % (pro firmy podnikající v některých podporovaných regionech). [1]

Itálie

Základní sazba daně z příjmů právnických osob činí 33 %. [10]

Lucembursko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob činí 22,88 %. [10]

Německo

Platbě daně podléhají právnické osoby (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným atd.). Sazba daně z příjmů právnických osob činí v Německu 25 %. Přestože došlo daňovou reformou v Německu ke snížení daňové sazby jak fyzických, tak i právnických osob, efektivním daňovým zatížením patří Německo stále na jedno z nejvyšších míst evropského žebříčku. [1]

¹⁰ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

Nizozemí

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 35 %, zisk do 22 689 euro je však zdaněn sazbou ve výši 30 %. [1]

Portugalsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 25 %, během příštích let se však plánuje její snížení na 20 %. Firmy sídlící v Portugalsku využívají široké investiční pobídky. Tyto daňové rezervy pro investice dovolují 20% slevu z částky, která byla vložena do fixního kapitálu nebo do investic určených pro výzkum a vývoj. [1]

Rakousko

Za právnické osoby jsou v Rakousku považovány akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, spolky, družstva i různé komory. Lineární daň z příjmů právnických osob činí v Rakousku 25 %. Ještě minulý rok přitom činila sazba daně 34 %. Bez ohledu na výši zisku musí kapitálové společnosti platit minimální daň ve výši 1 750 euro (společnosti s ručením omezeným) nebo 3 500 euro (akciové společnosti). V Rakousku je od tohoto roku zavedeno skupinové zdanění, což znamená, že ztráty dceřinné společnosti mohou snížit daňovou povinnost její matky. [1]

Řecko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob činí 30 %. Platební morálka při odvodu daní je v Řecku z původních patnácti členských zemí jedna z nejhorších. [10]

Španělsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob činí 35 %. Existuje ovšem několik výjimek a podporované společnosti mohou platit nižší daň. Ve Španělsku lze do nákladů zahrnout většinu položek, takže výsledný daňový základ je poměrně nízký. [1]

Švédsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je ve Švédsku 28 %. Za právnické osoby jsou ve Švédsku považovány akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, spolky, družstva i různé komory. [1]

Velké Británie

Daň je uplatňována na zisky společností za finanční rok vždy k 31. březnu. Britské společnosti, jejichž účetní rok se neshoduje s tímto termínem, mají daň kalkulovanou proporcionalně na dva finanční roky z důvodu možného rozdílu v daňové sazbě. [1]

Obecně existují dvě sazby daně - první (20 %) je určena pro malé firmy, jejichž zisk za zdaňovací období byl menší než 300 tis. GBP, a druhá, plná sazba 30 %, je pro společnosti se ziskem vyšším než 1,5 mil. GBP. Společnosti se ziskem mezi 300 tis. a 1,5 mil. GBP mají zdanění odstupňované mezi 20 % a 30 % po částech rovných 1/40 rozdílu mezi těmito dvěma sazbami. Při výpočtu zdanitelného zisku se používají veškeré standardní nástroje včetně odpočitatelných položek. Společnosti platí daň ze zisku devět měsíců po konci účetního období. Pokud se opozdí v platbě daňové povinnosti, musí zaplatit úrok, který není daňově odečitatelnou položkou. [1]

Daň z kapitálových zisků

Sazby daně z kapitálových zisků jsou obdobné jako v případě daní z příjmů fyzických a právnických osob. Pro fyzické osoby platí zproštění daňové povinnosti až do příjmové částky 6800 GBP. Dále se rozlišují sazby daně na krátkodobé zisky, obchodní aktiva a neobchodní aktiva. Jednotná sazba 25 % je aplikována na výnosy z cenných papírů (jedná se o srážkovou daň, kdy je dotyčnému firmou vyplácena již čistá dividenda či úrok). [5]

3.2 Nové členské země

Česká republika

V České republice činí od roku 2006 základní sazba daně z příjmů právnických osob 24%. [10]

Estonsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je ve výši 24 %. Daňová politika je součástí strategie připravit co nejlepší podmínky pro zahraniční investory. V Estonsku se platí daň pouze z vyplacených zisků. [1]

Kypr

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je na Kypru nejnížší ze všech členských zemí - 10 %. Offshore společnosti (výjimka pro offshore společnosti platila do konce roku 2005) platily dokonce pouze 4,25 %. Polostátní organizace naopak platí daň vyšší - 25 %. [1]

Litva

Základní sazba daně z příjmů právnických osob 15 %. Společnosti, které se zabývají zemědělskou výrobou, nevýdělečné organizace, malé podniky, firmy se zahraničním kapitálem a podniky, zaměstnávající handicapované zaměstnance, mají právo na snížení daní. [1]

Lotyšsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 15 %. Snížené daňové sazby jsou uplatňovány ve speciálních ekonomických zónách v Liepáje a Rezekne. Důvodem jejich zřízení je přilákání investic a podpora rozvoje těchto regionů. [1]

Maďarsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 16 %. [10]

Malta

Základní sazba daně z příjmů právnických osob je 20 %, existuje však poměrně hodně výjimek pro placení nižší sazby daně. [10]

Polsko

Právnické osoby a organizační jednotky platí daň z příjmů, která je vypočítávána ze zisku. V roce 1999 byla daň ve výši 34 %, v roce 2000 činila 30 %, v letech 2001 a 2002 činila 28 %. V roce 2003 byla snížena na 27 % a v roce 2004 na současnou úroveň 19 %. [10]

Slovensko

Sazba daně z příjmů právnických osob na Slovensku klesá od roku 2000, kdy činila 29%. V roce 2002 byla snížena na 25 % a od zavedení rovné daně v roce 2004 činí sazba daně z příjmů právnických osob 19 %. [10]

Slovinsko

Základní sazba daně z příjmů právnických osob činí 25 %. Ve Slovinsku jsou od daně osvobozeny všechny instituce, které poskytují důchodové pojištění. [10]

3.3 Daňová struktura OECD

Daňová struktura OECD je v členských zemích obecně v rámci 6ti hlavních druhů daní:

- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z příjmů právnických osob,
- spotřební daň,
- daň všeobecná (DPH),
- daň z majetku,
- ostatní daně (silniční, ekologické, regionální).

Zdanění majetku je ve většině zemí nevýznamné a tvoří minimum daňových výnosů.

Přímé daně, především daně důchodové a daně z výnosů, jsou v jednotlivých členských státech velmi odlišné. Proti harmonizaci daně z úroků brojí především finanční centra. Pro Velkou Británii a Lucembursko by sjednocení na navrhované hranici 20% znamenalo ztrátu komparativní výhody a odliv kapitálu. U daní z korporací je sice situace přehlednější, ale existují zde značné difference v systému těchto daní, ať už se jedná o maximální hranici nebo o princip konstrukce. Např. Švédsko má podíl přímých daní na HDP 21%, Dánsko dokonce 31%. V Británii tento podíl činí pouhých 13% + 6% tvoří pojistné, u Irska pro průmyslová a finanční odvětví platí sazba 12,5%. EU předloni sestavila jakýsi etický kodex pro zdaňování zisku podnikatelského sektoru. V roce 1990 přijala Rada ministrů významné direktivy:

- The Parent-Subsidiary Directive (Direktiva o mateřských a dceřinných společnostech),
- The Merge Directive (Direktiva o fúzích). [9]

Tyto direktivy určují, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní příjmy dceřinné společnosti sídlící v jiné členské zemi, nebo pokud zdaní, tak umožní zároveň mateřské

společnosti odečíst od základu daně daň z příjmů placenou dceřinnou společností. Dále vylučují rozdělení zisku po zdanění dceřinné společnosti (směrem k mateřské) ze srážkové daně. Mateřská a dceřinná společnost jsou vymezeny podílem 25% ze všech vydaných akcií dceřinné společnosti. Druhá direktiva upravuje odklad daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převodu aktiv a výměně akcií přes hranice v rámci EU. [9]

3.4 Problematika dvojího zdanění

Dvojí zdanění lze definovat jako situaci, kdy tentýž předmět daně je podroben vícekrát zdanění toutéž nebo obdobnou daní. Podnik nebo občan, který je rezidentem jednoho státu nazývaného stát rezidenta, resp. stát příjemce a který pobírá příjmy ze zdrojů na území druhého státu, stát zdroje, podléhá zdanění těchto příjmů v obou státech. Dochází k právní kolizi daňových zákonů obou států upravujících vznik daňového rezidentství, daňový domicil a identifikaci resp. definici příjmů. Mezinárodní dvojí zdanění je nutno odlišit od dvojího zdanění vnitrostátního, jehož příkladem v ČR je zdanění dividend, které jsou placeny z již jednou zdaněného zisku. Nebo zdanění výrobků spotřebními daněmi, které jsou již zdaněny DPH. Rozlišit je možno také zda jde o dvojí zdanění téhož příjmu u jednoho poplatníka tzv. dvojí zdanění právní, nebo zda jde o zdanění téhož příjmu u různých příjemců tzv. dvojí zdanění ekonomické. [9]

Zamezení mezinárodního dvojího zdanění se děje buď:

1. „jednostrannými opatřeními, tzn. že skutečnost zdanění v zahraničí se zohlední vynětím ze zdanění nebo započtením daně zaplacené v zahraničí. Jednostranné opatření může provést také stát zdroje příjmu tím, že se vzdá zdanění příjmu. I v ČR platí jednostranné opatření, poplatník daně z příjmů fyzických či právnických osob si může od daně z příjmů ze zahraničí odečíst obdobnou daň zaplacenou v cizině. Příjmy ze závislé činnosti v zahraničí po dobu alespoň 183 dní v kalendářním roce se vyjímají ze zdanění. Daň z ostatních příjmů se vypočte procentem daňového zatížení zjištěným ze základů daně nesníženého o tuto vyjmutou část.

2. daňovými smlouvami, které buď vyhradí právo vybírat daně jednomu státu nebo se určí poměr dělení. Nejvýznamnější skupinou z hlediska přínosů státnímu rozpočtu jsou daně z příjmu a daně z majetku, které jsou předmětem smluv o zamezení dvojího zdanění. U ostatních daní toto nebezpečí nevzniká (DPH, spotřební daň) v důsledku jejich odpočitatelnosti v případě mezinárodního obchodu. Někdy jsou uzavírány smlouvy k zamezení dvojího zdanění u daní dědických a darovacích. Smlouvy v žádné případě nestanovují poplatníkům nové povinnosti, v žádném případě nedávají možnost vybrat si stát, v němž bude poplatníkům příjem zdaněn. Smlouvy mimo zamezení dvojího zdanění mají také za cíl zamezit daňovým únikům. Vzhledem k rozdílnosti sazeb daní v různých smluvních státech mohou být smlouvy výhodně používány k tzv. daňovému plánování, tj. strukturaci investic do různých států jehož výsledkem je optimalizace, snížení daňové povinnosti poplatníka v rámci jeho celosvětových příjmů na minimum. Z hlediska rozsahu příjmů které jsou předmětem smlouvy rozlišujeme smlouvy omezené a komplexní. Mezi omezené daňové smlouvy patří nejčastěji smlouvy zabývající se mezinárodní leteckou, námořní a silniční dopravou.“¹¹

Pro komplexní daňové smlouvy existují v současné době dva vzorové modely:

- jde o vzorovou smlouvu OECD, která je směrnici pro státy s vyváženým oboustranným tokem investic a příjmů, podle níž jsou příjmy zdaňované převážně v zemi sídla či bydliště daňového poplatníka,
- a vzorovou smlouvu OSN, která slouží pro jednání s rozvojovými zeměmi, se zdaňováním v zemi zdroje. [9]

Československá republika zahájila uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění již před 2. světovou válkou např. s Polskem, Jugoslávií či Rumunskem. Po 2. světové válce byla zahájena jednání až počátkem 70tých let a dle modelu OECD byly uzavřeny smlouvy s Francií, Nizozemím a s Finskem. V 80tých letech dle modelu OSN se Srí Lankou, Kypr, Nigérií, Čínou a Tunisem. Dále byly uzavřeny smlouvy na zvláštním principu v RVHP. Ty zůstaly v platnosti i po zániku socialistického bloku, stejně tak při rozdělení federace byl uplatněn princip zachování stávajících smluv po souhlasu druhé strany. Mezi ČR a SR vznikla smlouva na základě modelu OECD. [9]

¹¹ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

Ve většině smluv jimiž je ČR vázána se objevují tyto metody zamezení dvojího zdanění:

1. metoda zápočtu (credit systém) – „ve státě příjemce se zahrnou do daňového základu veškeré příjmy z tuzemska i zahraničí, z toho se vypočítá daňová povinnost a od ní se odečte daň zaplacená již v zahraničí, zápočet plný - umožňuje odečíst celou daň - např. máme 500 000 příjmů (z toho 200 000 v tuzemsku), daňová povinnost z této částky vyjde např. 250 000 od toho odečteme daň zaplacenou v zahraničí např. 200 000 a zaplatíme v ČR 50 000. Zápočet prostý - umožňuje odečíst daň maximálně do výše daňové povinnosti, která by připadala na částku zahraničního příjmu v tuzemsku. Př. máme 500 000 příjmů viz výše, daň vyjde např. 250 000, podíl příjmů ze zahraničí na celkové základně je $300000/500000=60\%$, maximálně můžeme odečíst daň ze zahraničí do výše $60\% * \text{daň z celé částky v ČR tj. } 250\,000 = 150\,000$. Takže odečteme 150 000 (i když jsem v zahraničí zaplatili 200 000) a v ČR zaplatíme 100 000 Kč. Tato metoda tedy brání tomu, aby stát nedoplácel na vyšší zdanění příjmů v zahraničí.“¹²
2. metoda vynětí (exemption) – „příjem dosažený v zahraničí se vyjme z daňového základu. Pokud se již nebere v úvahu - úplné vynětí (daň se vypočítá pouze z tuzemského základu - příjmu). Popř. se použije vynětí s progresí (s výhradou progresu). Důvodem je snaha reagovat na majetkovou situaci poplatníka. Použije se buď zprůměrování (averaging) - např. daňový základ 500 000 (z toho 300 000 ze zahraničí), daň vyjde např. 250 000 (200000 cizí + 50000 u nás) z toho vypočteme daňové zatížení 50%. Nyní vynásobíme příjmy z tuzemska $200\,000 * 50\%$ a vyjde nám 100 000 a to je daň kterou odvedeme. Druhou variantou je top slicing (vrchní dílek) při které je příjem dosažený v tuzemsku jakoby zařazen nad příjmy ze zahraničí. Např. máme 500 000 příjmů (viz. příklad výše), zjistíme v do jaké sazby, kolikaprocentní sazby DPFO patří a tou sazbou vynásobíme 200 000 příjmů z tuzemska a máme daň.“¹³
3. někdy se používá metoda zahrnutí daně zaplacené v zahraničí do nákladů - daň z příjmu zaplacená v zahraničí je výdajem pouze u příjmů které se zahrnují do základu

¹² Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

¹³ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

daně. Rozdíl, který vznikl neuznáním celé daně uhrazené v zahraničí bude zahrnut v následujícím daňovém období do nákladů. [9]

Dle současné úpravy je možno uplatnit sazbu daně hned v okamžiku, kdy je realizována vlastní srážka daně, popř. uplatnit obecnou sazbu daně a následně dle žádosti subjektu vrátit rozdíl. Ve všech případech je nezbytné potvrzení o daňovém domicilu. [9]

3.5 Rovná daň

Rovná daň znamená rovné zdanění všech příjmů s jednou daňovou sazbou a s jednotným nezdanitelným minimem pro všechny poplatníky. V širším smyslu se pojem rovná daň používá i pro sjednocení dalších hlavních sazeb (např. DPH).

Návrh na zjednodušení americké daňové soustavy zavedením rovné daně předložili už v roce 1981 dva američtí ekonomové Rabushka a Hall. Přestože se tímto návrhem americká vláda opakovaně zabývala, k realizaci zatím nepřikročila

Rovná daň byla naopak již před časem zavedena v Estonsku a Lotyšsku, nově na Ukrajině a Slovensku a částečně i v Rusku (DPFO). Zavedení rovné daně je předmětem diskuzí v mnoha jiných státech. [9]

Hlavními výhodami rovné daně podle jejích zastánců jsou:

- „větší spravedlivost,
- zjednodušení daňového systému,
- zvýšení jeho transparentnosti,
- zefektivnění výběru daní.“¹⁴

Jejím zavedením by došlo k odstranění deformací trhu v podobě několika daňových sazeb, různých daňových úlev a zvýhodnění, násobného zdanění atd. Přerozdělování důchodu by

¹⁴ Dostupné z: <http://www.mesec.cz>

nebylo odstraněno, ale omezeno a přesunuto z příjmové především do výdajové části státního rozpočtu.

Důvody uváděné proti zavedení rovné daně jsou zejména sociální, protože odstraněním progresu daně se přenáší daňové zatížení rovnoměrně na všechny občany. Občané s vyššími příjmy by státu odváděli méně a občané s nižšími příjmy více než dnes. Sociální dopady by pak musely být mírněny formou sociálních dávek a podpor. Celkové daňové zatížení by však mělo poklesnout v důsledku úspor nákladů na jednodušší daňový systém.

[9]

4 ANALÝZA BUDOUCÍHO VÝVOJE DANĚ ZE ZISKŮ SPOLEČNOSTÍ

4.1. Daňová konkurence, koordinace a harmonizace

4.1.1 Daňová konkurence

Globalizace společenských, ekonomických a jiných jevů a procesů se nevyhýbá ani daním. Jednotný trh Evropské unie umožňuje volný pohyb lidí, kapitálu, zboží, služeb, a tak je přesouvání daňových základů mnohem snazší a běžnější.

Snaha poplatníků o snížení tohoto daňového břemena vyvolává mezi státy tzv. škodlivou daňovou konkurenci. Proč ale bývá daňová konkurence označována jako škodlivá? Jak je známo, z obecného hlediska konkurence celkovou efektivnost zvyšuje, ale ne, když tento trh z různých důvodů selhává. V případě daní nemůže trh zajistit efektivní alokaci, protože ve většině zemí nejsou daně placeny na základě tržního principu „něco za něco“. Převažující daňový princip (princip platební schopnosti) způsobuje, že poplatník nedostane za svou zaplacenou daň stejnou protihodnotu, a proto pro něj není zajímavé platit v té konkrétní zemi daně, i když zde může využívat veřejných služeb. [2]

Daňová konkurence vzniká tam, kde existuje možnost přesunout základ daně do jiné země. S jistotou můžeme tvrdit, že není u všech daní stejně silná. Nejvíce jsou konkurencí mezi zeměmi ohroženy výnosy z daní jako jsou příjmy z finančního kapitálu u právnických a fyzických osob (úroky a dividendy), základ daně z přidané hodnoty nebo ze spotřebních daní a zisky právnických osob. Na druhou stranu můžeme konstatovat, že konkurence se prozatím příliš netýká majetkových daní a zdanění pracovních příjmů.

V důsledku všech těchto skutečností docházíme k závěru, že se ukazuje jako nutnost společný postup integrujících se zemí v daňové oblasti. [2]

4.1.2 Daňová koordinace

Za první stupeň mezinárodního sbližování daňových systémů považujeme daňovou koordinaci. Jedná se například o vzorovou smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma zeměmi. Nutnost vzájemné informovanosti států o příjmech jejich rezidentů v jiné zemi je také velice zdůrazňována.

Koordinaci daní je možné chápat jako předstupeň daňové harmonizace. Daňová koordinace probíhá v celé Evropské unii, ale také v dalších světových zónách volného obchodu a společného trhu. [2]

4.1.3 Daňová harmonizace

Česká republika vstoupila do Evropské unie v roce 2004. K tomuto datu bylo zároveň nutné, aby u nás existovaly stejné podmínky jako v členských zemích.

Charakteristika daňové harmonizace

Charakteristika daňové harmonizace znamená přiblížení a vzájemné přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Je vyvolána potřebou společného postupu zemí proti škodlivé daňové konkurenci. Ta v integrujícím se světě ohrožuje výběr daní v těch zemích, které jsou z daňového hlediska pro poplatníky méně výhodné a týká se nejvíce daní s mobilními základy, jako jsou daně nepřímé, daně z úroků a daně ze zisku korporací. [2]

„ Harmonizace každé daně probíhá ve třech fázích:

- Určení daně, která má být harmonizována,
- harmonizace daňového základu,
- harmonizace daňové sazby.“¹⁵

¹⁵ Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. S.141-142. ISBN 80-902752-2-2

Harmonizace nemusí pouze znamenat úplně stejné daně a zároveň stejné vymezení jejich sazeb a základů. Z politických důvodů se trvá na jejich sladění nebo přiblížení. Harmonizace v EU má zajistit, aby daně neznamenal překážku volného pohybu lidí, zboží, služeb a kapitálu mezi státy.

Spolupráce členských zemí se zabývá také harmonizací a koordinací daňové správy a daňové administrativy.

Římské dohody z roku 1957 původně představovaly primární právní rámec všech integračních procesů EU, v současné době se jedná o Amsterodamskou smlouvu z roku 1998.

Mezi hlavní nástroje k harmonizaci daní patří nařízení a směrnice (direktivy) ES. Nařízení představuje právní nástroj obecné platnosti, který je závazný pro členské země. Směrnice je potom právní nástroj, který sleduje dosažení tohoto určitého cíle. [2]

Česká republika jako přidružený stát EU postupuje podle tří základních nástrojů. Jsou to:

- „Dohoda o přidružení,
- Usnesení vlády ČR,
- Tzv. Bílá kniha komise ES (rozděluje problém do 23 skupin, kde se v oblasti daní jedná o dvě skupiny – číslo 10 je věnováno přímým a číslo 22 nepřímým daním).“¹⁶

Na daňovou harmonizaci existuje několik názorů představujících:

1. přízpůsobení daňového systému členského státu
 - aby se dosáhlo společného cíle EU (daňový systém ČR je od 1.1.1993 harmonizován se státy EU);
2. unifikaci daní
 - představující všude stejné rozdělení daní a stejné sazby daní

¹⁶ Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. S.142. ISBN 80-902752-2-2

3. standardizaci daní

- tzn. všude stejné rozdělení daní, ale různé sazby daní (tento směr se v současné době nejvíce prosazuje v EU);

4. částečné přizpůsobení daňové soustavy

- jen částečné, aby tu zůstala určitá diferenciací (úplné přizpůsobení by mohlo mít negativní důsledky, protože je v různých zemích různá životní úroveň). [8]

V 60. letech se uvažovalo o harmonizaci všech daní, od toho se ustoupilo a mluví se pouze o harmonizaci daní nepřímých, rovněž od harmonizaci v celém světě se přešlo k harmonizaci v rámci EU (např. v USA fungují rozdílně majetkové daně i daně z příjmů).

Cílem této harmonizace v EU je vytvoření společného trhu ve kterém probíhá zdravá soutěž a jehož znaky jsou shodné s trhem domácím, tzn. umožnění, aby daně nebyly překážkou volného pohybu, zboží, služeb, osob a kapitálu mezi státy. Nemusí nutně znamenat zcela stejné daně či zcela stejné vymezení základu a sazeb daně, neboť z politických důvodů se většinou trvá jen na jejich sladění či přiblížení. [8]

Výhody harmonizace

- „proti omezení role státu neexistuje celosvětová dohoda o daních;
- sbližování daňových systémů vede ke vhodné struktuře vládních výdajů, zvyšuje se spotřeba peněz na přilákání mobilních faktorů;
- přesunutím základů daní do země s výhodnějším zdaněním se poplatníci nebudou moci daní vyhýbat;
- zjednodušení administrativy by mělo přinést úsporu nákladů, času a finančních prostředků pro samotné podnikatele v EU.“¹⁷

Nevýhody harmonizace

- „teorie naráží na bariéry tradic a velkých rozdílů v ekonomické úrovni jednotlivých států, struktura a výše daní před harmonizací odpovídá specifikům dané země;

¹⁷ Dostupné z: <http://www.sfinance.cz>

- zavedením eura a tím omezením měnové politiky zůstanou pro regulaci jen fiskální nástroje , ty by měly zůstat co nejvíce autonomní;
- neprospěch soutěže mezi daňovými subjekty (z příliš štědrého státu se stěhují bohatí a přicházejí tam chudí);
- rozdílné sazby nepřímých daní vytvářejí nerovnoměrné ocenění nákladů v jednotlivých zemích což může vést k neracionální alokaci výrobních činitelů a vyhýbání se daňové povinnosti.“¹⁸

Některé výhody představující současně i nevýhody, např. soutěž vedoucí ke sbližování států nebo existence „externalit“, tj. daňová politika jednoho státu působící přímo či nepřímo na příjmy vlád a obyvatel států ostatních .

V zemích Evropské unie v proběhla harmonizace nepřímých daní , především právě DPH, se zřetelem k potřebám společného trhu. Tato daň je uznána jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby v zemích Evropské unie , neboť daň je nedistorzní (chování poplatníka nemá vliv na výši jeho daně) z hlediska vnitřního i mezinárodního obchodu a lze zaručit vývoz zboží bez daně. Z tohoto důvodu členové tzv. Římské dohody přistoupily na zavedení této daně místo jiných prodejních daní a dohodou z roku 1967 nahradily daň z obratu daní z přidané hodnoty. [8]

4.2 Harmonizace daní ze zisků společností podle Evropské komise

Evropská komise navrhuje sjednotit daňový základ pro firmy ve všech členských zemích, protože v unijní pětadvacitce existuje 25 různých systémů zdaňování firem. Tato harmonizace by měla zjednodušit život společnostem.

Například pokud podniky na Slovensku platí 19% daň a v ČR 24% daň, neznamená to, že míra zdanění je vyšší v České republice. Český daňový zákon totiž umožňuje firmám celou škálu odčitatelných položek, které ovšem na Slovensku chybějí. V ČR se tak paradoxně zaplatí státu méně, než se odvede do slovenského rozpočtu při výrazně nižší daňové sazbě.

¹⁸ Dostupné z: <http://www.sfinance.cz>

Podle evropských komisařů se právě Slovensko má stát vzorem pro všechny ostatní. Slovenský systém je totiž poměrně jednoduchý a nedává příliš mnoho prostoru k „daňové optimalizaci“. [7]

Mezi státy ale existuje konkurenční boj o to, kde bude jaká významná firma působit (a odvádět daně) takže neobstojí tvrzení, že nejde o zásah do fiskální politiky země.

Jednotný daňový základ firmám jasně ukáže, kde a kolik na daních zaplatí. Samozřejmě je potom jednoduché si odpovědět na otázku, kdo by potom působil v zemi, kde se zdanění pohybuje kolem 30-40%, když může lehce podnikat v sousedních zemích s poloviční sazbou. Pokud by se Komisi podařilo tento návrh prosadit do roku 2008, pak by možná jednotný daňový základ dokázal výrazně zvýšit konkurenceschopnost celého kontinentu. Je zde možnost, že může dojít ke značnému stěhování firem, drahé země by si pak uvědomily, že nejsou schopny konkurovat a změnily by sazbu daně. Možná by to mohl být i první krok k zahájení harmonizace v rámci doposud různorodé pětadvacítky. Možná by došlo ke změně systému daní – státy by větší podíl přenesly na nepřímé zdanění (spotřební daň a DPH). Možná by za pár let vzrostlo tempo hrubého domácího produktu. [7]

Zatím se jednotlivé země do podobných kroků nijak neangažují, stále zde zůstává to zásadní „možná“.

Pokud by chtěla Evropská komise prosadit změny v rámci celé Unie, museli by souhlasit všichni.

4.3 Daně – konkurence nebo harmonizace?

Globalizace ekonomiky, která postupně ruší hranice mezi státy také oslabuje i daňové hranice. Někteří odborníci požadují vzájemnou spolupráci v koordinaci a harmonizaci daní, jiní tvrdí, že nejefektivnějším řešením je připuštění konkurence do daňových systémů.

Odpovědi na otázky možného řešení daní se snaží nalézt okruhy témat, které zahrnují jakým způsobem se všeobecná mobilita mezi státy podepisuje na daních, jaké jsou možné způsoby reakcí vlád, jaká doporučení poskytuje daňová teorie, další je okruh který popisuje současný stav konkurence, koordinace a harmonizace daní v zemích EU. [3]

Globalizace a jednotný trh a jejich vliv na daně

Koncem 20. století se rapidně změnily podmínky, za kterých po dlouhá staletí a tisíciletí vybíraly vlády daně. Stále se zvyšující propojenost národních ekonomik a trhů způsobuje růst daňových úniků a silnou daňovou konkurenci mezi státy. V první řadě se to týká daní s vysokou mobilitou základů, tedy daní, které jsou ukládané na finanční kapitál, zboží a služby. Doposud nejméně mobilní je pracovní síla a nemobilní zůstává nemovitý majetek. Následující okolnosti uvádí vznik tradičních daňových systémů, které ale v současnosti přestávají platit. Zahrnují: [3]

- „Teritoriální oddělenost států,
- účinnost působení hraničních kontrol,
- kapitál byl prakticky bez pohybu přes hranice,
- lidé pracovali ve své zemi a nemohli být zaměstnání jinde,
- firmy operovaly v zemi vlastníků a ne v jiných zemích,
- žádaná daňová konkurence se nemohla rozvinout.“¹⁹

Společnosti i jednotlivci tak mohou realizovat investice v různých zemích světa, zatajovat příjmy ze zahraničí, a to zejména, pokud daňové ráje neumožňují výměnu informací. Snaha států pro zachování daňových příjmů tím, že zpřísní podmínky a kontrolu, vede k odlivu kapitálu ze země.

V současné době jsou už mnohé korporace nadnárodní a už ztratily národní identitu, navíc tento trend se bude stále více prohlubovat. Ovšem potom vzniká problém alokace zisku a daní mezi zúčastněné země a podniky mají možnost snižovat daň manipulací s touto alokací a také manipulací s cenami vstupů. [3]

¹⁹ Kubátová, K. aj. *Daňová konkurence*. 1.vyd. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 1994.S. 52.
ISBN 80-86547-29-9

Možné reakce vlád na ohrožení veřejných rozpočtů

Vlády, jejichž poplatníci v důsledku otevření hranic mohou přesouvat své daňové základy do zemí s výhodnějšími daňovými režimy, mohou buď přistoupit na daňovou konkurenci, tzn. snažit se lákat poplatníky na výhodnější podmínky v daních a v poskytování veřejných služeb a tím udržovat své finance v přijatelných mezích, nebo se vzájemně dohodnout na harmonizaci či konkurenci daňových systémů. Rozdíl mezi harmonizací a koordinací spočívá ve stupni přibližování daňových systémů a závaznosti přijatých opatření. [3]

Tato politická řešení v sobě skrývají výhody, ale také jistá nebezpečí, což ukazují následující tabulky. Je ale nutné zdůraznit, že přínosy a nebezpečí jsou pouze potenciální, protože vždy také záleží na dalších okolnostech.

Tab.č. 2: Daňová konkurence – přínosy a nebezpečí

Přínosy	Nebezpečí
Úspory ve veřejných financích	ohrožení veřejných projektů a programů
ekonomický stimul	růst veřejných dluhů
	spolupráce proti daňovým únikům je stejně nutná

Zdroj: Kubátová, K. aj. *Daňová konkurence*. 1.vyd. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 1994.
ISBN 80-86547-29-9

Tab. č. 3: Harmonizace a koordinace – přínosy a nebezpečí

Přínosy	Nebezpečí
omezení daňových úniků	nenutí vlády šetřit
usnadňuje volný pohyb	zavádí „policejní stát“ (požadavek informovanosti)

Zdroj: Kubátová, K. aj. *Daňová konkurence*. 1.vyd. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 1994.
ISBN 80-86547-29-9

Zastánci daňové konkurence se domnívají, že konkurence ve veřejných financích je stejně zdravá jako konkurence v oblasti financí soukromých a že vlády tak budou vystaveny konkurenci ostatních, efektivně vynakládat finance a vybírat daně.

Odpůrci daňové konkurence, kteří ji přímo nazývají „škodlivou“ naopak tvrdí, že ve veřejných financích trh selhává, konkurence pak vede k ohrožení daňových výnosů se všemi negativními důsledky. Podle nich konkurence nejen ohrožuje veřejné rozpočty, ale navíc může negativně ovlivnit zaměstnanost, a to už ve své první fázi.

Harmonizace a koordinace daní může omezovat daňové úniky buď proto, že poplatníky ztrácí smysl mezinárodně daně plánovat nebo proto, že daňové správy sdílí společné informace o věcech daňových dlužníků. Reakcí na nežádoucí vývoj veřejných rozpočtů, kdy neefektivní výdajová stana tlačí i daně do stále větších podílů na HDP, jsou návrhy ekonomů a politiků, nahradit mezinárodní harmonizaci a koordinaci daňovou konkurencí. Tito ekonomové a politici odmítají daňovou konkurenci nazývat „škodlivou“, a naopak ji nazývají prospěšnou, produkující nejefektivnější alokaci zdrojů ve veřejném sektoru. [3]

4.3.1 Podporuje teorie daňovou konkurenci?

Konkurence znamená řešit daně a výdaje současně. Každý výrobce (ve veřejných financích vláda) nabízí své produkty v nejlepší kvalitě, za nejnižší možné ceny a neustále porovnává náklady s cenou. Stejně tak spotřebitel (ve veřejných financích konzument a poplatník veřejných statků) hledá rovnováhu na základě mezních nákladů a mezních užitků všech spotřebovávaných statků.

Problém je ale v tom, že daně nemohou být všeobecně ukládány na základě principu prospěchu, jestliže většina z nich neuspokojuje potřeby těch, kdo platí, ale potřeby jiných (většina veřejných výdajů totiž směřuje do sociální oblasti). Tento nesoulad se v daňové teorii projevuje oddělením teorie daňové od výdajové. [3]

Adam Smith : „V každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje na správu státu tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, kterého pod ochranou

státu požívají.“²⁰ Smith uplatnění tohoto principu přirovnává k pronájmu velkého panství mnoha nájemníkům – pachtýřům. Každý nájemce platí pachtovné, jako úhradu za výdaje spojené se správou panství. Podíl jednotlivce závisí na prospěchu (důchodu), který jednotlivec získává.

Po Smithovi si počínají stejně ekonomové v rámci veřejných financí, kdy rozvíjejí dvě teorie – teorii daňovou a teorii veřejných výdajů. O století později se formuluje princip rovné mezní oběti, který poprvé spojuje daně a výdaje do jednoho ekonomického modelu.

K maximalizaci blahobytu dochází podle nich tak, že jednotlivci porovnávají svůj mezi užitek statku s cenou. Tento základní zákon platí pro soukromé i veřejné statky. Rozdíl mezi nimi je v tom, že privátní statky jsou prodávány všem za stejnou cenu. Jednotlivec určuje množství spotřebovaného statku podle toho, kdy se mezní užitek rovná ceně. Veřejné statky se oproti tomu vyznačují svou dostupností všem ve stejném množství, protože jejich spotřeba je nedělitelná a nevylučitelná. Aby se u nich mezní užitek rovnal ceně (mezní užitek mají různí lidé při stejném množství různý), musí existovat individuální ceny (tj. různý příspěvek ve formě daně). [3]

O výši svých daní se poplatník rozhoduje na základě svých preferencí v neoklasickém modelu. Ve veřejném sektoru to ale není možné, protože lidé neplatí státu bez přinucení, a proto své preference skrývají.

Potom se také teorie rozděluje na daňovou a výdajovou. Princip, podle kterého platí poplatníci daně podle užítku, jaký mají z veřejných služeb, sice součástí daňové teorie zůstává, ale jeho uplatnění nacházíme spíše v teorii než v praxi. [3]

²⁰ Kubátová, K. aj. *Daňová konkurence*. 1.vyd. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 1994. S.55
ISBN 80-86547-29-9

4.3.2 Skutečný stav konkurence a harmonizace v zemích Evropské unie

Stálé rozdíly mezi národními daňovými systémy jsou z hlediska daňové politiky EU považovány za překážku plynulého fungování jednotného trhu a také jsou příčinou růstu nezaměstnanosti. Daňová konkurence znevýhodňuje práci oproti kapitálu a zboží a službám, protože práce má nemobilní základ, a tak se poplatníci nemohou vyhýbat dani únikem na území jiných států.

V Evropské unii je harmonizace obtížná, protože národní politické zájmy jsou ve zdanění velmi silné. V přímých daních za celá desetiletí v podstatě nedošlo k žádnému pokroku v harmonizaci základů nebo sazeb.

U daně korporací statutární sazba v EU klesá. V zemích OECD se například od roku 1988 do roku 1997 snížila tato sazba z průměrných 44% na průměrných 36%. Bylo také zjištěno, že země, které mají nižší statutární sazbu, přitahují kapitál, zatímco země s vysokou sazbou ho odrazují. Proto se také vlády snaží přilákat kapitál do země pomocí tzv. daňových úlev.

Překvapivé se může zdát, že výnosy této daně dlouhodobě mírně rostou, zvláště pak v posledních letech minulého století, kdy daňová konkurence je už v plném proudu. Opačný vývoj daňových výnosů se s největší pravděpodobností připisuje k růstové fázi ekonomického cyklu, rozmachu kapitálových trhů přes hranice (na kapitál odpadají srážkové daně), změnám ve financování korporací (méně úvěrů představuje více daní, protože dluhové financování je daňově výhodné). [3]

Vzhledem k absenci harmonizace daně korporací můžeme předpokládat, že konkurence funguje a způsobuje pokles sazby a zavádění dalších daňových stimulů. Můžeme ale jen stěží odhadnout, jestli koordinace prováděná v rámci OECD a zaměřená proti daňovým rájům, má nějaký vliv na sazbu, stimuly a výnosy.

Na základě výše uvedeného se lze domnívat, že daňová politika v zemích EU je mixem konkurence a koordinace s minimálním přispěním harmonizace. Budoucí vývoj můžeme

ale jen stěží předvídat, protože závisí nejen na daňové politice, ale i na chování ekonomických subjektů a administrativy a jejich reakcích na daňovou politiku.

Daňová koordinace a harmonizace s sebou nese riziko, které spočívá v nepřiměřeném růstu daňového břemene poplatníků a také při nekooperaci některých států by nebyla účinná.

Konkurence nese riziko daňového přetížení nemobilních základů, zejména práce.

Konkurenční výhoda nízkých daní by však mohla s největší pravděpodobností přechodně podpořit ekonomiku a veřejné finance státu. V případě všeobecné koordinace a harmonizace daní mezi ostatními státy je to jasné dilema. [3]

ZÁVĚR

Po vypracování této bakalářské práce a po bližším proniknutí do problematiky daňové harmonizace a konkurence se domnívám, že Česká republika souhlasí s možností harmonizace daňových základů v rámci Evropské unie.

Každá země má jiný daňový základ a daně se tak dají jen obtížně porovnat. Podle mého názoru není dobré snižovat daně jen kvůli tomu, aby stát přilákal zahraniční investice. Měla by se také více prosazovat kvalifikovanost pracovních sil, věda a výzkum...

Některé země EU prosazují sbližování daní ze zisků společností v Evropské unii, protože se obávají daňové konkurence nových členů Evropské unie a tím samozřejmě odchodu mnoha firem za nižšími daněmi.

Pro harmonizaci daní z příjmů PO jsou také někteří ekonomové a politici, protože nižší daňová zátěž je jedna z možných nástrojů, jak urychlit přibližování české ekonomiky úrovni vyspělejších států Evropy.

Je zřejmé, že tato problematika je velice složitá, ať už se jedná o harmonizaci nebo konkurenci daní z příjmů PO. Vždy bude záležet na mnoha faktorech, které zahrnují inflaci, nezaměstnanost atd.

Po prostudování odborných sborníků textů, které pojednávají právě o problematice daňové konkurence a harmonizace, osobně souhlasím s přístupem České republiky, která preferuje harmonizaci daňových základů. Nejlepší by byl jednotný daňový základ, který by usnadnil investorům jejich rozhodování.

Seznam literatury:

- [1] Eurostat. *Struktur der Steuersysteme in der Europäischen Union*.
ISBN 92-894-5149-1
- [2] Kubátová, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2000.
ISBN 80-902752-2-2
- [3] Kubátová, K. aj. *Daňová konkurence*. 1. vyd. Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 1994. ISBN 80-86547-29-9
- [4] Kubátová, K. a kol. *Moderní průvodce daňovým systémem*. Praha: Grada, 1994.
ISBN 80-7169-020-1
- Kubátová, K., Vítek, L., *Daňová politika – teorie a praxe*. Praha: Codex Bohemia, 1997. ISBN 80-85963-23-X
- [5] Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003.
ISBN 80-7179-413-9
- Vančurová, A., Svátková, S. *Daňový systém ČR*. Praha: VOX, 2005.
ISBN 80-86324-57-5
- Vančurová, A., Slintáková, B., *Daňový systém (daň z příjmů právnických osob)*.
Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-53-2

Zákon:

- [6] Zákon o Daní z příjmů 586/1992 Sb.

Periodika:

- [7] Ekonom. Týdeník Hospodářských novin. 2005-.č. 45. Praha: Economia.
ISSN 1210-0714

Internetové zdroje:

- [8] Finance [on line]. [cit. 16.12.2005]. Dostupné z: <http://www.sfinance.cz>
- [9] Měšec [on line]. [cit. 17.3.2006]. Dostupné z: <http://www.mesec.cz>
- [10] Finance [on line]. [cit. 16.12.2005]. Dostupné z: <http://www.finance.cz>
- [11] Ministerstvo financí České republiky [on line]. [cit. 17.3.2006]. Dostupné z:
<http://www.mfer.cz>

Seznam příloh:

Příloha č. 1 – Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice, 1 list

Příloha č. 2 – Státní rozpočet – procentuální výnosy z jednotlivých daní, 1 list

Příloha č. 3 – Státní rozpočet – výnosy z jednotlivých daní (mld.Kč), 1 list

Příloha č. 4 – Podíl jednotlivých daní na daňových příjmech českého státního rozpočtu,
1 list

Příloha č. 5 – Odpisové skupiny, tabulky pro rovnoměrné a zrychlené odpisování, 2 listy

Příloha č. 6 – Formulář přiznání k dani z příjmů právnických osob v České republice,
4 listy

ZÁVĚR

V této bakalářské práci jsem si dala za cíl analyzovat daň ze zisků právnických osob v Evropské unii, zejména se zaměřit na dosud nezodpovězenou otázku, zda je pro stát výhodnější podporovat konkurenci této daně nebo se ji snažit harmonizovat se zeměmi Evropské unie.

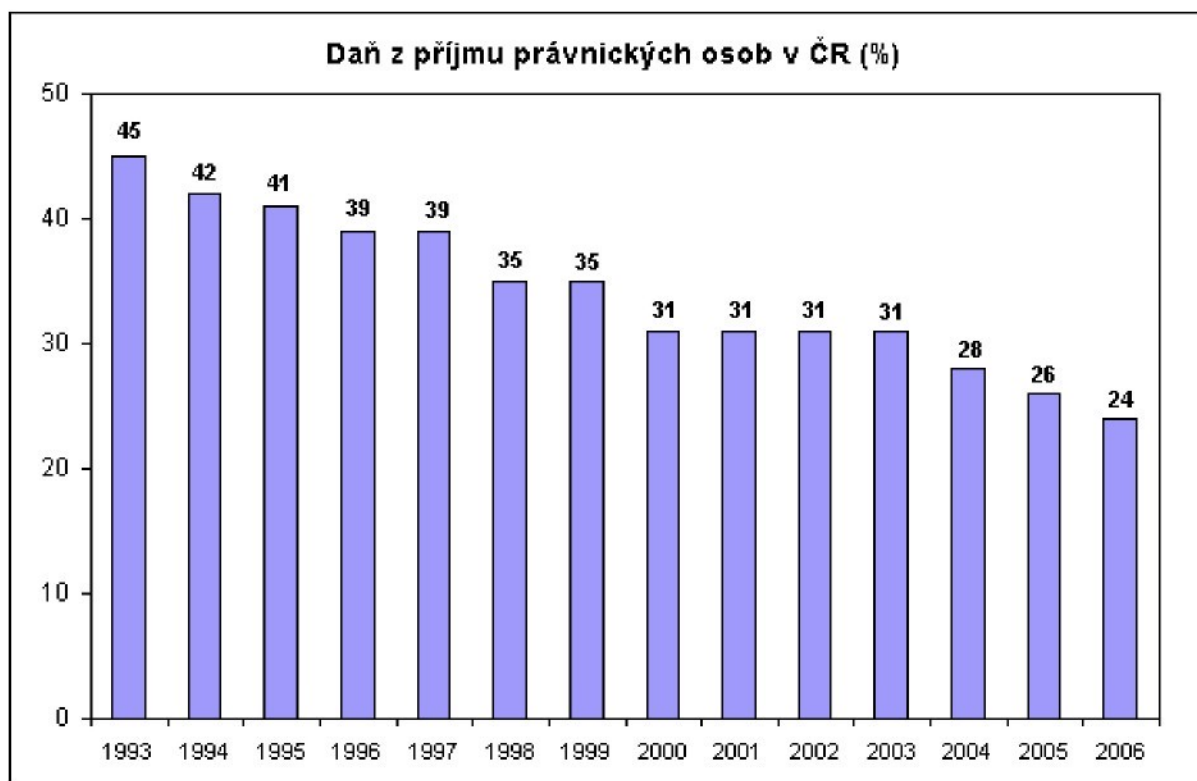
Úvod této práce je zaměřen na historický vývoj přímé daně od starověku až po současnost. Další část se zabývá obecnou teorií problematiky zdanění právnických osob v Evropské unii. Třetí kapitola je věnována současné problematice daně, jako je například dvoji zdanění, zavedení rovné daně... Poslední část analyzuje budoucí vývoj daně ze zisků právnických osob, porovnává výhody a nevýhody konkurence, harmonizace nebo koordinace daně.

Každá země má jiný daňový základ a daně se tak dají jen obtížně porovnat. Podle mého názoru není dobré snižovat daně jen kvůli tomu, aby stát přilákal zahraniční investice. Měla by se také více prosazovat kvalifikovanost pracovních sil, prosazovat věda a výzkum... Některé země Evropské unie prosazují sbližování daní ze zisků společností v EU, protože se obávají daňové konkurence nových členů Evropské unie a tím samozřejmě odchodu mnoha firem za nižšími daněmi. Pro harmonizaci daní z příjmů PO jsou také někteří ekonomové a politici, protože nižší daňová zátěž je jedna z možných nástrojů, jak urychlit přibližování české ekonomiky úrovni vyspělejších států Evropy. Je zřejmé, že tato problematika je velice složitá, ať už se jedná o harmonizaci nebo konkurenci daní ze zisků společností. Vždy bude záležet na mnoha faktorech, které zahrnují inflaci, nezaměstnanost atd.

Můj osobní názor je takový, že by se měla prosazovat harmonizace daňových základů v rámci Evropské unie. Myslím si, že mezi důležité přínosy v rámci harmonizace daně patří omezení daňových úniků a také usnadňování volného pohybu práce, lidí a kapitálu, což je dle mého názoru důležité v rámci celé Evropské unie jako jednoho velkého společenství. Za překážku plynulého fungování jednotného trhu a také za příčinou růstu nezaměstnanosti, můžeme hledat stále rozdíly mezi národními daňovými systémy. Proto se domnívám, že by byl nejlepší jednotný daňový základ, který by usnadnil investorům jejich rozhodování.

Příloha č. 1

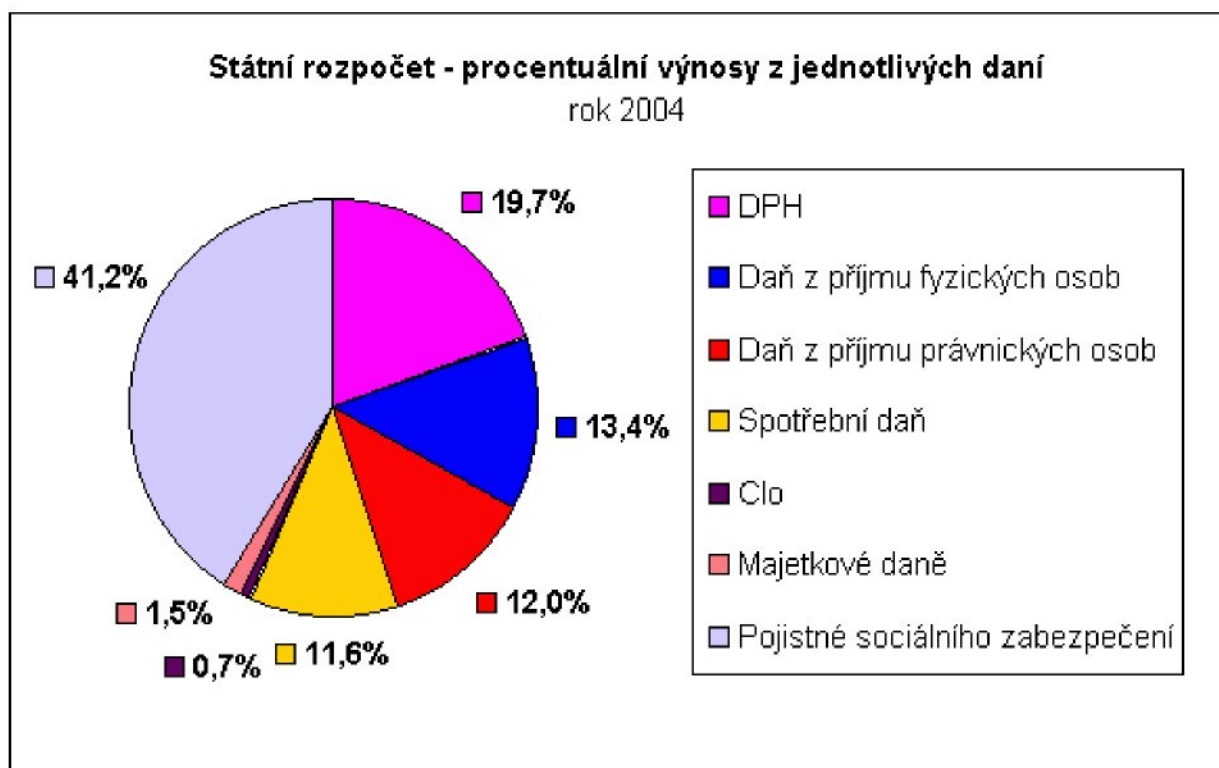
Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob v České republice



Zdroj: www.mfcr.cz

Příloha č. 2

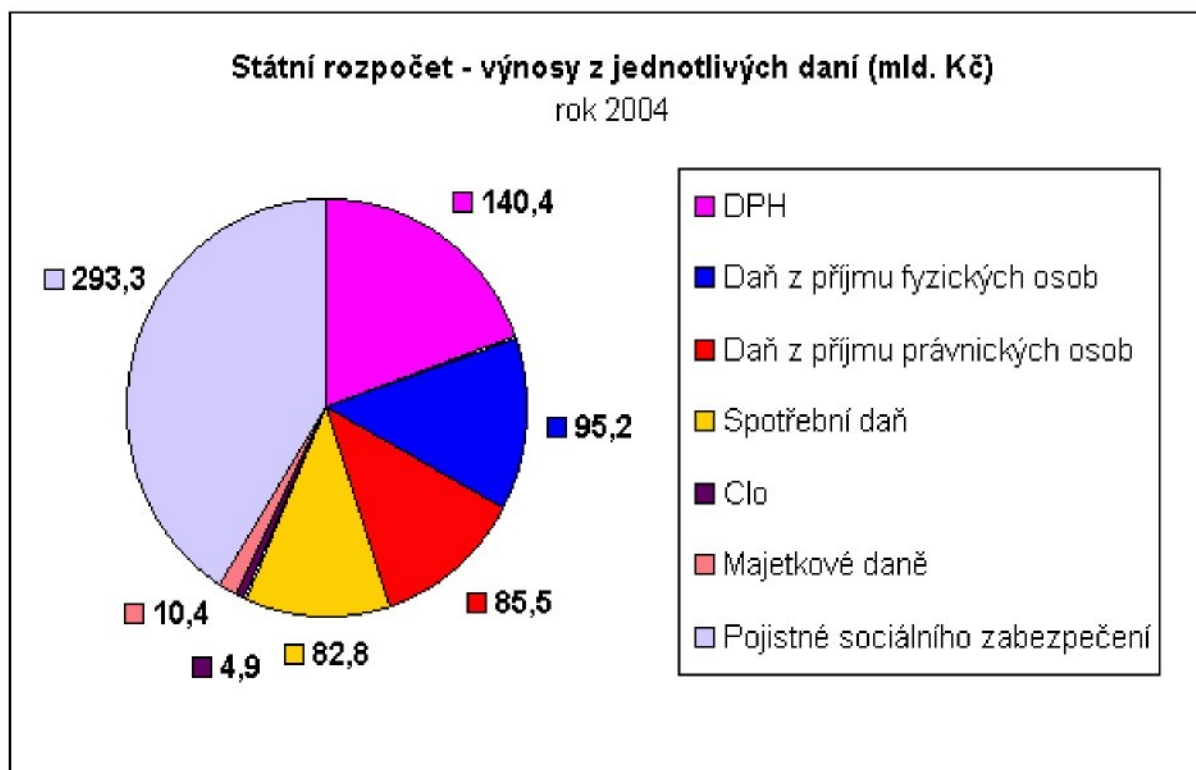
Státní rozpočet – procentuální výnosy z jednotlivých daní



Zdroj: www.mfcr.cz

Příloha č. 3

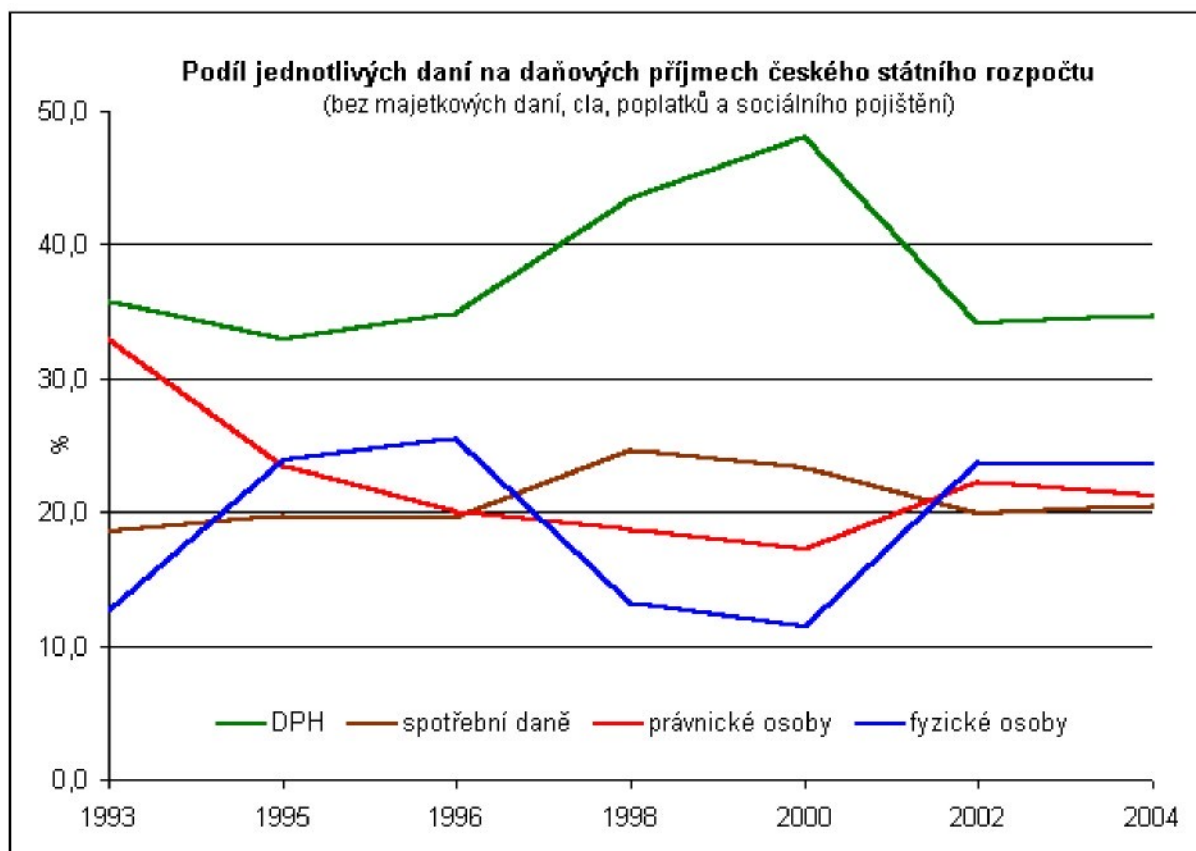
Státní rozpočet –výnosy z jednotlivých daní (mld. Kč)



Zdroj: www.mfer.cz

Příloha č. 4

Podíl jednotlivých daní na daňových příjmech českého státního rozpočtu



Zdroj: www.mfcr.cz

Příloha č. 5

Odpisové skupiny

<i>Odpisová skupina</i>	<i>Doba odepisování</i>
1	3
1a	4
2	5
3	10
4	20
5	30
6	50

Zdroj: www.finance.cz

Rovnoměrné odpisování

<i>Odpisová skupina</i>	<i>ROS v prvním roce odpisování</i>	<i>ROS v dalších letech odpisování</i>	<i>ROS pro zvýšenou vstupní cenu</i>
1 (1a)	20 (14,2)	40 (28,6)	33,3 (25,0)
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2

Vysvětlivky: ROS = roční odpisová sazba

zdroj: www.finance.cz

Zrychlené odepisování

<i>Odpisová skupina</i>	<i>KPZO v prvním roce odepisování</i>	<i>KPZO v dalších letech odepisování</i>	<i>KPZO pro zvýšenou vstupní cenu</i>
1 (1a)	3 (4)	4 (5)	3 (4)
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Vysvětlivky: KPZO = koeficient pro zrychlené odepisování

zdroj: www.finance.cz