

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra veřejných financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2017

Bc. Arutyun Dzhalavyan

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra veřejných financí

studijní obor: Zdanění a daňová politika

Komparace daňového základu korporátní daně ve vybraných zemích OECD

Autor diplomové práce: Bc. Arutyun Dzhalavyan

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Lenka Láchová, CSc.

Rok obhajoby: 2017

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Komparace daňového základu korporátní daně ve vybraných zemích OECD vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedl v přiloženém seznamu.

V Praze dne.....

Poděkování

Rád bych poděkoval paní doc. Ing. Lence Láchové, CSc. za odborné vedení mé diplomové práce a za její podnětné připomínky. Dále bych chtěl poděkovat své přítelkyni a přátelům za jejich trpělivost a podporu během celého mého studia.

Anotace:

Předmětem této diplomové práce je „Komparace daňového základu korporátní daně ve vybraných zemích OECD.“ Hlavním cílem mojí práce je porovnání legislativní úpravy korporátní daně ve vybraných členských státech OECD se zaměřením na tvorbu základu daně a dílčím cílem mojí práce je určení vlivu jednotlivých akcí BEPS na korporátní zdanění nejen jako celku, ale i v rámci zkoumaných zemí. Porovnání budou podléhat Velká Británie, Belgie a Španělsko. První část této práce nás seznamuje relevantními pojmy, následná kapitola se zaměřuje na iniciativu BEPS a v poslední část práce se zabývá legislativní úpravou korporátní daně v jednotlivých zemích a jejich komparací.

Annotation

The main aim of my thesis is to compare the legislative regulation of corporate taxation in selected OECD member states with a focus on the tax base. The partial aim of my work is to determine the impact of BEPS actions on corporate taxation not only as a whole, but also within selected countries. This thesis is focused on Great Britain, Belgium and Spain. The first part of this thesis introduces us the relevant concepts, the subsequent chapter focuses on the BEPS initiative and in the last part of the thesis deals with the legislative regulation of the corporate taxation in the selected countries and their comparison.

Obsah

Úvod.....	10
1 Teoretický úvod.....	12
1.1 Vymezení pojmu daně z příjmů korporací.....	12
1.2 Základní daňové pojmy.....	13
2 Vývoj, působení a význam OECD.....	14
2.1 Korporátní daně optikou OECD	15
2.2 Vývoj sazby daně v členských státech OECD	15
2.3 Výše kombinované sazby daně	18
2.4 Výnosy z korporátních daní	19
3 Vývoj a význam iniciativy BEPS	22
3.1 Jednotlivé akce v rámci iniciativy BEPS	23
3.1.1 Akce 1: Daňové výzvy digitální ekonomiky.....	23
3.1.2 Akce 2: Neutralizace efektů hybridních schémat.....	24
3.1.3 Akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla).....	24
3.1.4 Akce 4: Omezení odečitatelnosti úroků	25
3.1.5 Akce 5: Efektivnější členění škodlivým daňovým praktikám	25
3.1.6 Akce 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění.....	26
3.1.7 Akce 7: Předcházení umělému vyhýbání se statusu stálé provozovny	26
3.1.8 Akce 11: Měření a monitorování BEPS.....	27
3.1.9 Akce 12: Povinné oznamování daňově optimalizačních schémat	28
3.1.10 Akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí	28
3.1.11 Akce 14: Zefektivnění mechanismu řešení případů dohodou	29
3.1.12 Akce 15: Mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv	29
3.2 Implementace jednotlivých akcí BEPS v návaznosti na zkoumané státy	29
4 Korporátní zdanění ve vybraných zemích	36
4.1 Korporátní zdanění ve Španělsku	36
4.1.1 Daňový poplatník.....	37
4.1.2 Zdaňovací období.....	38
4.1.3 Zdaňovaný příjem a základ daně.....	38
4.1.4 Osvobození	39
4.1.5 Danově uznatelné a neuznatelné náklady	42
4.1.6 Odpisy.....	44
4.1.7 Odpočty.....	46

4.1.8	Slevy na dani.....	49
4.1.9	Sazby daně	50
4.2	Korporátní zdanění ve Velké Británii	50
4.2.1	Daňový poplatník.....	51
4.2.2	Zdaňovací období.....	52
4.2.3	Zdaňovaný příjem a základ daně.....	52
4.2.4	Základ daně	52
4.2.5	Osvobození	53
4.2.6	Danově neuznatelné a uznatelné náklady	54
4.2.7	Odpisy.....	55
4.2.8	Odpočty.....	57
4.2.9	Slevy na dani.....	59
4.2.10	Sazby.....	60
4.3	Korporátní zdanění Belgie	60
4.3.1	Poplatník daně.....	61
4.3.2	Zdaňovací období.....	62
4.3.3	Zdaňovaný příjem a základ daně.....	62
4.3.4	Osvobození	64
4.3.5	Daňově uznatelné a neuznatelné náklady	65
4.3.6	Odpisy.....	66
4.3.7	Odpočty.....	67
4.3.8	Sleva na dani	69
4.3.9	Sazba daně	69
5	Komparace pravidel pro stanovení základu daně a dalších konstrukčních prvků korporátního zdanění	
	71	
5.1	Daňový poplatník.....	71
5.2	Rezidentura	72
5.3	Zdaňovací období.....	73
5.4	Příjmy.....	74
5.5	Výdaje.....	76
5.5.1	Danově uznatelné výdaje	76
5.5.2	Danově neuznatelné výdaje (náklady)	78
5.6	Odpisy	80
5.7	Ztráta z minulých let	81
5.8	Slevy na dani.....	82

5.9 Sazby daně	82
Závěr	84
Seznam grafů	87
Seznam tabulek	87
Zdroje	88

Úvod

Daně hrají důležitou roli v hospodářských politikách všech států světa a slouží jako nástroj pro naplnění fiskálních cílů. Jedním z hlavních charakteristik moderní doby patří mobilita, která se týká mimo jiné i kapitálu a práce a je nutné na tuto změnu reagovat i z hlediska daní. Na této bázi vznikla daňová konkurence, která se soustřeďuje na zdanění společností a snahu přilákat do země více kapitálu. Také zvýšená mobilita kapitálu je jedním z důvodů, proč se postupně snižuje význam této daně, neboť její vysoká míra nezvyšuje příjmy, ale odvádí kapitál do jiné země s nižší sazbou daně. V rámci zatížení společností však nehraje roli pouze sazba daně, ale i základ daně a další konstrukční prvky daně.

Hlavním cílem mé práce je porovnání legislativní úpravy korporátní daně ve vybraných členských státech OECD se zaměřením na tvorbu základu daně a dílčím cílem mé práce je určení vlivu jednotlivých akcí BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) na korporátní zdanění nejen jako celku, ale i v rámci zkoumaných zemí. Porovnání budou podléhat Velká Británie, Belgie a Španělsko.

První kapitolu tvoří teoretický úvod, který nás seznámí se základními definicemi v rámci konstrukčních prvků daně a vymezí význam korporátního zdanění.

Předtím, než se budeme věnovat korporátnímu zdanění v jednotlivých výše uvedených státech, je velice důležité se zaměřit na OECD. První část druhé kapitoly se bude zabývat korporátnímu zdanění optikou OECD a pro vytvoření širší perspektivy, seznámí s vývojem sazeb korporátní daně ve všech členských zemích a vývojem výše výnosů v těchto členských státech. V této kapitole jasně vymezím postavení Španělska, Velké Británie a Belgie.

Třetí kapitola bude zaměřena na iniciativu BEPS, která cílí především na takové daňové praktiky, jejichž primárním účelem je minimalizace daňové povinnosti, narušováním daňového základu a přesouváním zisků do jiných zemí a snaží se zabránit vzniku těchto nežádoucích jevů. V rámci této iniciativy budu analyzovat jednotlivé akce a vyzdvihnout relevantní z hlediska tvorby základu daně a korporátního zdanění jako takového. Následně popíšu reakci vybraných států na jednotlivé akce a budu klást důraz na ty, které mají vliv na tvorbu základu daně a korporátní zdanění jako takové.

Ve čtvrté kapitole se budu zabývat úpravou korporátních daní ve Španělsku, Velké Británii a Belgii v rámci jednotlivých legislativ. Zde využiji metodu analýzy, pro rozložení legislativní úpravy na porovnatelné celky, které následně budu popisovat a metodu klasifikace, kterou použiji pro řazení informací do logických struktur. V neposlední řadě využiji metodu abstrakce, kdy se budu snažit rozlišit

relevantní informace. Základem pro moji analýzu v této kapitole budou konstrukční prvky korporátní daně.

V poslední kapitole zjištění poznatky budu konsolidovat do konzistentních celků a s pomocí metody komparace, která je stěžejní pro moji práci, a kromě této kapitoly se prolíná i v předchozích kapitolách, porovnáím jednotlivé konstrukční prvky daně a zdůrazním zásadní rozdíly a podobnosti v rámci zdanění korporací v jednotlivých zemích.

1 Teoretický úvod

Tato část práce se zabývá vymezením pojmu daně z příjmů korporací, významem a nedostatky této daně a popisem základních daňových pojmů, které hrají důležitou roli v rámci zdanění korporací. Také nás seznámí se zdaněním korporací optikou OECD a v poslední části se bude zabývat iniciativou BEPS, kde popíše její jednotlivé akce.

1.1 Vymezení pojmu daně z příjmů korporací

Korporátní zdanění je součástí daňových systému většiny vyspělých zemí a zároveň jednou z daní, která je nejvíce diskutovaná. Jak uvádí Kubátová (2015) mezi hlavní nedostatky této daně by se daly uvést následující body:

- společnosti nemají zvláštní zdanitelnou kapacitu,
- společnosti přesunují daň na jiné subjekty,
- je obtížné definovat zdanitelný zisk,
- problém dvojího zdanění dividend.

Na druhou stranu je samozřejmě nutné uvést i důvody, proč tato daň existuje a jaké jsou důvody jejího setrvání v jednotlivých daňových systémech.

Jako první důvod její existence by se dal uvést fakt, že společnosti využívají veřejné služby a proto, stejně jak je tomu u fyzických osob, je správné, aby je platily¹. Jak další důvody existence této daně by se dalo uvést:

- kompenzace omezeného ručení právnických osob,
- zdanění zisků, které by na jiné (personální) úrovni mohly uniknout zdanění,
- tato daň se dá použít jako účinný nástroj pro různé hospodářské politiky.

Z historického hlediska by se daň z příjmu právnických osob zařadila mezi ty mladší a dalším popisem Proč tato daň vznikla, nám také popisuje Vančurová (2014) třemi body:

- Vzhledem k tomu, že stanovení základu daně je jednodušší, tak i kontrola jeho výběru je relativně jednodušší.

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3.

- S pomocí zdanění právnických osob je umožněno státní správě mnohem dříve dopravit daň z příjmu do veřejného rozpočtu.
- Můžeme se setkat se situací, kdy cíle právnické osoby se odlišují od cílů jejich vlastníků a proto toto zdanění umožňuje udržovat její chování ve společensky vhodnějších mantinelech.

Vývoj společnosti, se kterou je spojena vyšší mobilita nejen lidí, ale i kapitálu, však donutil jednotlivé státy snížit význam této daně a zaměnit ho jinou daní. Vhodným kandidátem se zdá být dan z přidané hodnoty, což také odpovídá trendu posledních let: zdaňovat především spotřebu.²

Jako shrnutí výše zmíněných názorů by se daly uvést dva nejrozšířenější. Prvním je intergralistický přístup, který je proti existenci této daně, neboť zde dochází ke dvojímu zdanění: nejdříve na úrovni fyzických osob (tedy vlastníků) a následně na úrovni právnické osoby. Druhým přístupem je absolustický přístup, který existenci této daně obhajuje a pracuje s předpokladem, že firmy, jsou právními jednotkami a mají vlastní rozhodovací pravomoci a tedy i zdanitelnou kapacitu. Dalším neméně důležitým faktem v rámci tohoto přístupu je, že dokáží velice významně ovlivňovat ekonomiku.³

1.2 Základní daňové pojmy

V rámci této práce se budeme zabývat konstrukčními prvky korporátní daně, které se v rámci jednotlivých států budou rozebírat se zaměřením na základ daně. Tato subkapitola seznamuje pouze se základními definicemi konstrukčních prvků, neboť se v jednotlivých státech může skladba jednotlivých prvků výrazně lišit.

U všech druhů zdanění je vhodné začít od poplatníka. **Daňový poplatník** je osoba, která je podle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň a jehož příjem nebo majetek je podroben dani. V případě korporátních daní se vždy jedná o právnickou osobu.

Zdaňovací období je časový úsek, za který se vyměřuje daňová povinnost a za které se vystavuje daňové přiznání a tedy i vybírá daň. Délka zdaňovacího období se v různých státech může lišit a i v rámci států v závislosti na daňovém subjektu. Je také nutné uvést, že některé druhy daní zdaňovací období nemají, jelikož vznikají například na základě převodu majetku.

Základ daně je na všeobecné úrovni definován jako předmět daně, který je vyjádřen v měrných jednotkách. V případě zdanění korporací se jedná obvykle o výsledek hospodaření, který je vyjádřen

² ŠIROKÝ, Jan a kol. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. xvi, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

³ SZAROWSKÁ, Irena. JAK VYSOKÉ JE KORPORÁTNÍ DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ? *Acta academica karviniensia*. 1998-, 2011(2), 12.

v peněžních jednotkách. Výsledek hospodaření podléhá úpravě dle legislativy daně země, čímž dochází k transformaci výsledku hospodaření resp. transformaci pouhého rozdílu mezi náklady a výnosy.

Jako první úpravu by se dalo uvést **osvobození od daně**, které je definováno jako část předmětu daně, ze které se ale daň nevybírá a která se nemusí uvádět v rámci základu daně. V rámci výpočtu rozdílu mezi náklady a výnosy je nutné také zohledňovat pouze daňově uznatelné náklady, neboť při existenci **daňově neuznatelných nákladů** je nutné zvýšit účetní výsledek hospodaře. Na všeobecné úrovni by se dalo uvést, že se jedná o náklady, které nebyly prokazatelně vynaloženy na zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů. V rámci legislativ jednotlivých zemí se můžeme setkat také s limity uznatelnosti nákladů, které mohou být stanoveny jak absolutně, tak i relativně.

Dále základ daně upravují **odpočty**. Mezi položky, které jsou odčitatelné od základu daně u právnických osob, můžeme nejčastěji přiřadit ztráty z minulých let, náklady na vědu a výzkum nebo dary. Odpočty se dělí na standardní a nestandardní, kdy standardní snižují základ daně o předem stanovenou částku a nestandardní o částku v prokazatelně vynaložené výši.

Další důležitou položkou při ve zdanění korporací hrají **slevy na dani**, které snižují základní částku daně. Slevy na dani mohou být absolutní nebo relativní a také standardní a nestandardní. Standardní slevy vznikají při splnění zákonných podmínek a nestandardní jsou závislé na prokazatelně vynaložených výdajích.

2 Vývoj, působení a význam OECD

Ekonomiky všech států jsou velice úzce spjaty se zdaněním, a proto není divu, že tato velice významná část ekonomiky každého státu, neunikla pozornosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj neboli OECD. Vznik této organizace je spojen s přeměnou Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci. Tato organizace vznikla v roce 1948 a jejím hlavním úkolem bylo koordinace realizování tzv. Marshallova plánu, který si kladl za cíl obnovu válkou zasažených států. K výše zmíněné přeměně došlo v roce 1961 a mezi hlavní úkoly této mladé organizace patřila podpora ekonomického rozvoje jednotlivých členů⁴.

Jak se uvádí na začátku této kapitoly, zdanění má jednoznačný vliv na vývoj ekonomiky a proto součástí této organizace je i Centrum pro daňovou politiku a administrativu (CTPA). Největší pozornost je věnována eliminaci dvojího zdanění a daňové kriminalitě jako takové.

⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development: History [online]. [cit. 2017-04-07]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/history/>

Sojka (2013) uvádí že, jako nástroj pro dosažení svých cílů OECD vytvořila modelovou smlouvu (Model Tax Convention on Income and Capital), která napomáhá spolupráci mezi jednotlivými státy a tím eliminuje daňovou kriminalitu.

Jako další pozitivum modelové smlouvy by se dala uvést větší transparentnost, což je hlavně zapříčiněný tím, že jednotlivé země dodržují základní strukturu modelové smlouvy a vytváří celou řadu spojujících prvků. Pro úplnost je nutné dodat, že ve vodách modelových smluv v daňové oblasti existuje také modelová smlouva OSN. Rozdíl mezi modelovou smlouvou OECD a OSN je vlastně v určení pro koncového uživatele tj. státu. Zatímco se modelová smlouva OECD zaměřuje na státy srovnatelné ekonomické úrovně a je zaměřena na výkonnější ekonomiky, tak modelová smlouva OSN je zaměřena na státy s nižší ekonomickou výkonností.

2.1 Korporátní daně optikou OECD

V rámci této kapitoly se podíváme, jakým způsobem se vyvíjely jednotlivé sazby členských států a to i z hlediska kombinované sazby daně a popíšeme vývoj těchto hodnot. Následně porovnáme výši kombinované sazby daně pro jednotlivé země. V neposlední řadě budeme analyzovat výnos korporátních daní na HDP a k celkovému zdanění v OECD, kde mimo jiné znázorníme i vybrané členské země.

2.2 Vývoj sazby daně v členských státech OECD

V níže uvedené tabulce můžeme vidět vývoj výše sazby z této daně v jednotlivých státech OECD.

K závěru této jednoduché analýzy je důležité podotknout, že ve většině států OECD je díky zdanění pouze na státní úrovni, sazba korporátní daně rovna sazbě kombinované korporátní sazbě daně. Česká republika je jedním z těchto členských států.

Tabulka 1: Vývoj sazby daně v jednotlivých státech OECD v letech 2010-2015

Stát	Rok							Vývoj mezi lety 2010 až 2016
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Austrálie	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	→ 0,00
Rakousko	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	→ 0,00
Belgie	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00	33,00	→ 0,00
Kanada	18,00	16,50	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	↘ -3,00
Chile	17,00	20,00	20,00	20,00	21,00	22,50	24,00	↑ 7,00
Česká republika	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	→ 0,00
Dánsko	25,00	25,00	25,00	25,00	24,50	23,50	22,00	↘ -3,00
Estonsko	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00	20,00	20,00	→ -1,00
Finsko	26,00	26,00	24,50	24,50	20,00	20,00	20,00	↓ -6,00
Francie	34,43	36,10	36,10	38,00	38,00	38,00	34,43	→ 0,00
Německo	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	15,83	→ 0,00
Řecko	24,00	20,00	20,00	26,00	26,00	26,00	29,00	↑ 5,00
Maďarsko	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	→ 0,00
Island	18,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	↗ 2,00
Irsko	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	→ 0,00
Izrael	25,00	24,00	25,00	25,00	26,50	26,50	25,00	→ 0,00
Itálie	27,50	27,50	27,50	27,50	27,50	27,50	27,50	→ 0,00
Japonsko	30,00	30,00	30,00	28,05	28,05	23,90	23,40	↓ -6,60
Korea	22,00	22,00	22,00	22,00	22,00	22,00	22,00	→ 0,00
Lotyšsko	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	→ 0,00
Lucembursko	21,84	22,05	22,05	22,47	22,47	22,47	22,47	→ 0,63
Mexiko	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	→ 0,00
Nizozemí	25,50	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	→ -0,50
Nový Zéland	30,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	→ -2,00
Norsko	28,00	28,00	28,00	28,00	27,00	27,00	25,00	↘ -3,00
Polsko	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	→ 0,00
Portugalsko	25,00	27,00	30,00	30,00	30,00	28,00	28,00	↗ 3,00
Slovenská republika	19,00	19,00	19,00	23,00	22,00	22,00	22,00	↗ 3,00
Slovinsko	20,00	20,00	18,00	17,00	17,00	17,00	17,00	↘ -3,00
Španělsko	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	28,00	25,00	↘ -5,00
Švédsko	26,30	26,30	26,30	22,00	22,00	22,00	22,00	↘ -4,30
Švýcarsko	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	8,50	→ 0,00
Turecko	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	→ 0,00
Spojené království	28,00	26,00	24,00	23,00	21,00	20,00	20,00	↓ -8,00
Spojené státy	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	35,00	→ 0,00

Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

Jak je z výše uvedené tabulky patrné, tak ke snížení této daně se uchýlilo celkem 12 členů OECD z celkového počtu 33. Nejrapidnější snížení mezi lety 2010 a 2016 můžeme pozorovat ve Finsku, Japonsku a ve Velké Británii. Když pomineme skupinu států, kde k žádné změně v námi pozorovaném období nedošlo, tak se dostáváme k menšině, která se rozhodla sazbu této daně naopak zvýšit. Největší rozdíly mezi pozorovanými roky můžeme pozorovat u Řecka a Chile.

Vzniká však otázka, zda je sazba daně dostatečně vypovídající ukazatel a tedy se nabízí další a více vypovídajícím ukazatel jako je kombinovaná sazba daně, která se zdá být přesnější z hlediska měření daňového zatížení v jednotlivých státech. Kombinovaná sazba daně pracuje totiž kromě daňové sazby korporátní daně na vládní úrovni, také s daněmi, které jsou uloženy nižšími vládními celky, jako jsou

například provincie. Do této skupiny patří všechny lokální daně jako takové. Vzorec výpočtu kombinované sazby daně je uveden níže:

$$\text{Centrální sazby daně} + \text{Místní (regionální) daně či poplatky} = \text{Kombinovaná sazba daně}$$

Zdroj: Daňři online, vlastní zpracování

Jak se změnily sazby jednotlivých členských států ve sledovaném období, můžeme pozorovat v níže uvedeném tabulce číslo 2:

Tabulka 2: Kombinovaná sazba daně z příjmu právnických osob v zemích OECD v letech 2010-2016

Stát	Rok							Vývoj mezi lety 2010 až 2016
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
Austrálie	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	→ 0,00
Rakousko	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	→ 0,00
Belgie	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	33,99	→ 0,00
Kanada	29,40	27,70	26,10	26,20	26,20	26,70	26,80	→ -2,60
Chile	17,00	20,00	20,00	20,00	21,00	22,50	24,00	↑ 7,00
Česká republika	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	→ 0,00
Dánsko	25,00	25,00	25,00	25,00	24,50	23,50	22,00	↓ -3,00
Estonsko	21,00	21,00	21,00	21,00	21,00	20,00	20,00	→ -1,00
Finsko	26,00	26,00	24,50	24,50	20,00	20,00	20,00	↓ -6,00
Francie	34,43	36,10	36,10	38,00	38,00	38,00	34,43	→ 0,00
Německo	30,18	30,18	30,18	30,18	30,18	30,18	30,18	→ -0,00
Řecko	24,00	20,00	20,00	26,00	26,00	26,00	29,00	↑ 5,00
Maďarsko	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	→ 0,00
Island	18,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	↗ 2,00
Irsko	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	12,50	→ 0,00
Izrael	25,00	24,00	25,00	25,00	26,50	26,50	25,00	→ 0,00
Itálie	31,40	31,40	31,29	31,29	31,29	31,29	31,29	→ -0,11
Japonsko	39,54	39,54	39,54	36,99	36,99	32,11	29,97	↓ -9,57
Korea	24,20	24,20	24,20	24,20	24,20	24,20	24,20	→ 0,00
Lotyšsko	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	→ 0,00
Lucembursko	28,59	28,80	28,80	29,22	29,22	29,22	29,22	↗ 0,63
Mexiko	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	→ 0,00
Nizozemí	25,50	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	25,00	→ -0,50
Nový Zéland	30,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	28,00	→ -2,00
Norsko	28,00	28,00	28,00	28,00	27,00	27,00	25,00	↓ -3,00
Polsko	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	19,00	→ 0,00
Portugalsko	26,50	28,50	31,50	31,50	31,50	29,50	29,50	↗ 3,00
Slovenská republika	19,00	19,00	19,00	23,00	22,00	22,00	22,00	↗ 3,00
Slovinsko	20,00	20,00	18,00	17,00	17,00	17,00	17,00	↓ -3,00
Španělsko	30,00	30,00	30,00	30,00	30,00	28,00	25,00	↘ -5,00
Švédsko	26,30	26,30	26,30	22,00	22,00	22,00	22,00	↘ -4,30
Švýcarsko	21,17	21,17	21,17	21,15	21,15	21,15	21,15	→ -0,02
Turecko	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	20,00	→ 0,00
Spojené království	28,00	26,00	24,00	23,00	21,00	20,00	20,00	↓ -8,00
Spojené státy	39,21	39,19	39,13	39,05	39,08	39,00	38,92	↘ -0,29

Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

Zde můžeme tedy pozorovat nejrapidnější zvýšení korporátní daně v Chile a Řecku. Hodnoty změny jsou stejné, jak je tomu u sazby korporátní daně. Naopak velké změny ve srovnání s předchozí tabulkou

nastaly například v Japonsku, kde došlo ke snížení z původních 6,6 % v rámci změny korporátní daně na 9,57 % pro hodnotu změnu kombinované sazby daně. V následujícím grafu jsou jednotlivé státy OECD seřazeny dle výše kombinované sazby korporátní daně v roce 2016.

S pomoví níže uvedené tabulky můžeme pozorovat trend snižování zatížení subjektů korporátní daní v jednotlivých státech. Pouze v šesti státech z celkových 35 členů OECD došlo ke zvýšení korporátní sazby daně. V rámci kombinované sazby daně dokonce do řad států, kde se sazba korporátní daně snížila, přidalo také několik dalších členských států. V uvedené tabulce jsou také tučně označeny státy, které se budou zkoumat v rámci této práce. Všechny tyto státy, které se budou zkoumat hlouběji, patří mezi zástupce OECD, ve kterých došlo ke snížení výše korporátní sazby daně.

Tabulka 3: Komparace vývoje sazby korporátní daně a kombinované sazby daně mezi lety 2010 a 2016

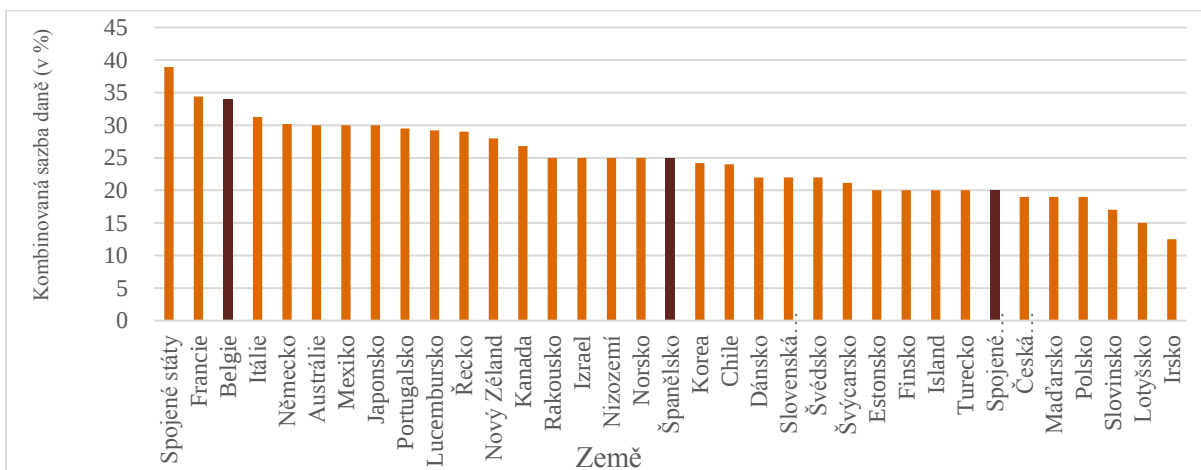
	Sazba korporátní daně	Kombinovaná sazba korporátní daně
Růst	CI, EL, IS, LU, PT, SK	CI, EL, IS, LU, PT, SK
Stejná hodnota	AU, AT, BE, CZ, FR, DE, HU, IE, IL, IT, KR, LT, ML, PL, CH, TR, US	AU, AT, BE, CZ, FR, DE, HU, IE, IL, KR, LT, ML, PL, TR
Pokles	CA, DK , EE, FI, JP, NL, NZ, NO, SI, ES , SE, UK	CA, DK , EE, FI, JP, IT, NL, NZ, NO, SI, ES , SE, CH, UK , US

Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

2.3 Výše kombinované sazby daně

Pokud porovnáваме vývoj sazby daně v jednotlivých členských státech, tak je také nutné porovnat celkovou výši sazby daně mezi jednotlivými státy v rámci jednoho období. Tímto obdobím je dle níže uvedené tabulky rok 2016. Níže jsou také barevně odděleny zkoumané státy v rámci této práce.

Graf 1: Výše kombinované sazby korporátní daně pro rok 2016



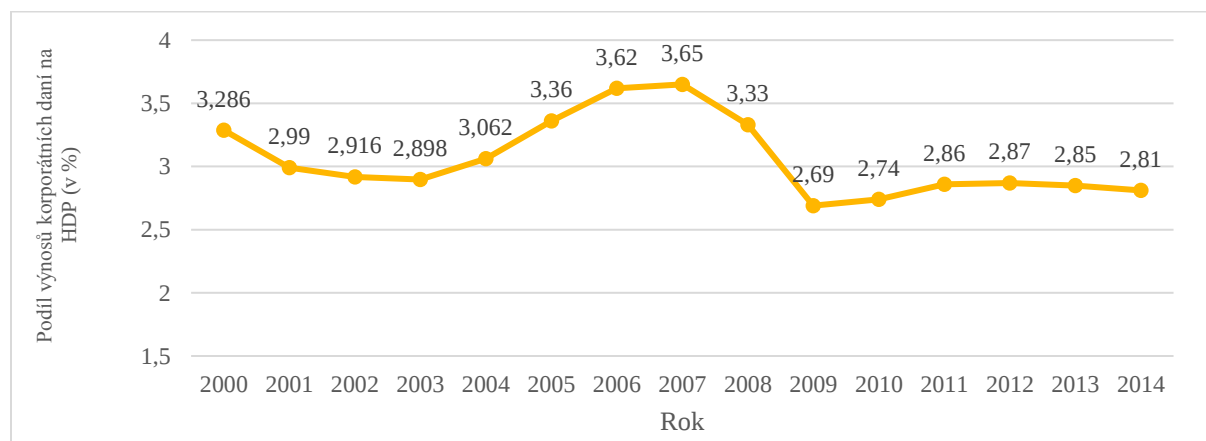
Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

Nejvyšší hodnotu korporátního zdanění z vybraných států má Belgie, která je v první trojici států s nejvyšší sazbou kombinované sazby daně. Následně je Španělsko relativně uprostřed grafu a nakonec nejnižší hodnotu kombinované sazby daně ze sledovaných států má velká Británie, která patří mezi státy s relativně nižším zdaněním korporátní daně i v rámci celé OECD.

2.4 Výnosy z korporátních daní

Níže uvedený graf nám ukazuje vývoj podílů výnosů korporátních daní na HDP v OECD jako celku. Pracuje se zde s průměrnou hodnotou tohoto ukazatele v rámci celé organizace a tedy nám umožňuje ukázat celkový trend vývoje.

Graf 2: Podíl výnosů korporátních daní na HDP: průměr OECD

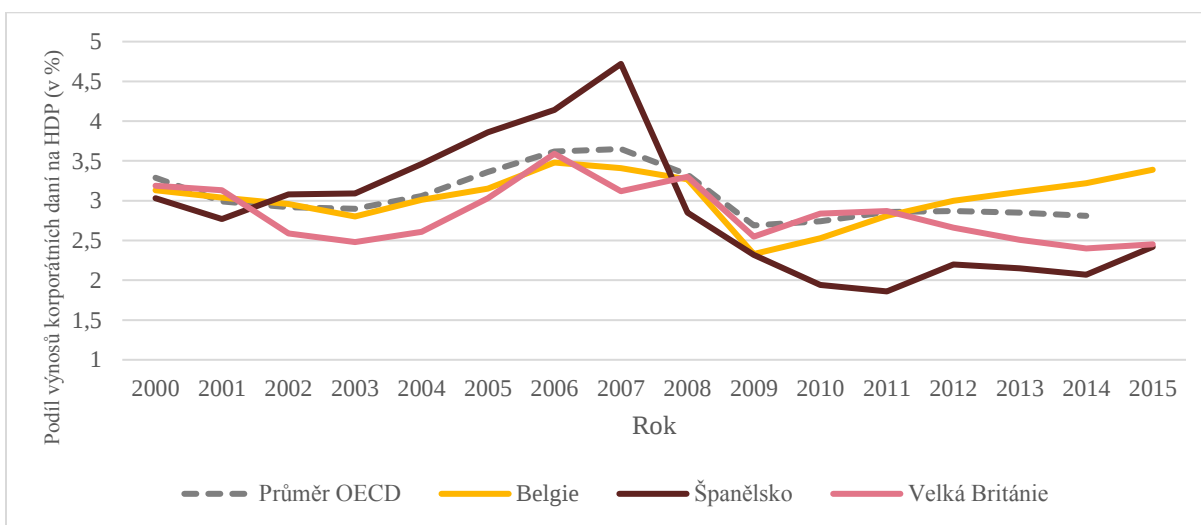


Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

Pokud shrneme data, která vidíme ve výše uvedeném grafu, tak by se dalo říct, že se ve sledovaném období pohybují okolo tří procentních bodů. Jediná výjimka nastala mezi lety 2006 a 2007, kdy se sledovaná hodnota zvýšila až na 3,65 procentních bodů.

Pokud se oprostíme od výše uvedeného průměru pro celé OECD a zaměříme se na zkoumané země, tak můžeme vidět relativně stejný průběh ve sledovaném období s výjimkou roku 2006, kdy se podíl výnosů ve Španělsku značně zvýšil a následně klesnul až na nejnižší hodnotu mezi zkoumanými státy. Tuto nejnižší hodnotu můžeme pozorovat v roce 2011, což se dá přisuzovat rapidnímu snížení výše sazby této daně od roku 2006. Celkově by se dalo uvést, že se zkoumané země nijak významně neodchylují od průměru OECD. Výjimku tvoří již zmiňované Španělsko.

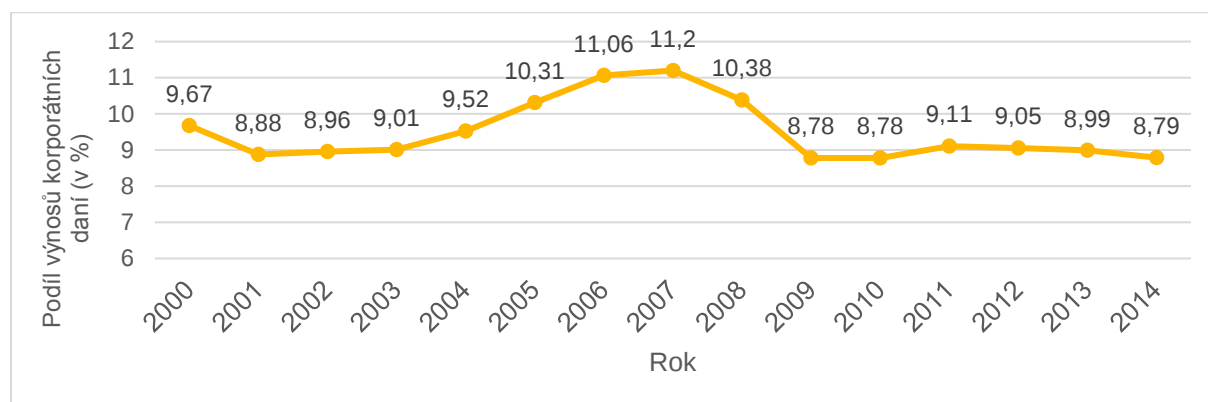
Graf 3: Podíl výnosů korporátních daní na HDP ve vybraných zemích



Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

Jiné hodnoty, ale stejný tvar jako u výnosů z korporátních daní v rámci celé OECD má graf, který srovnává podíl výnosů korporátní daně k celkovému zdanění. V rámci jednotlivých států tato hodnota má jednoznačně dramatičtější změny, ale celý graf je umírněn zprůměrováním v rámci celé OECD.

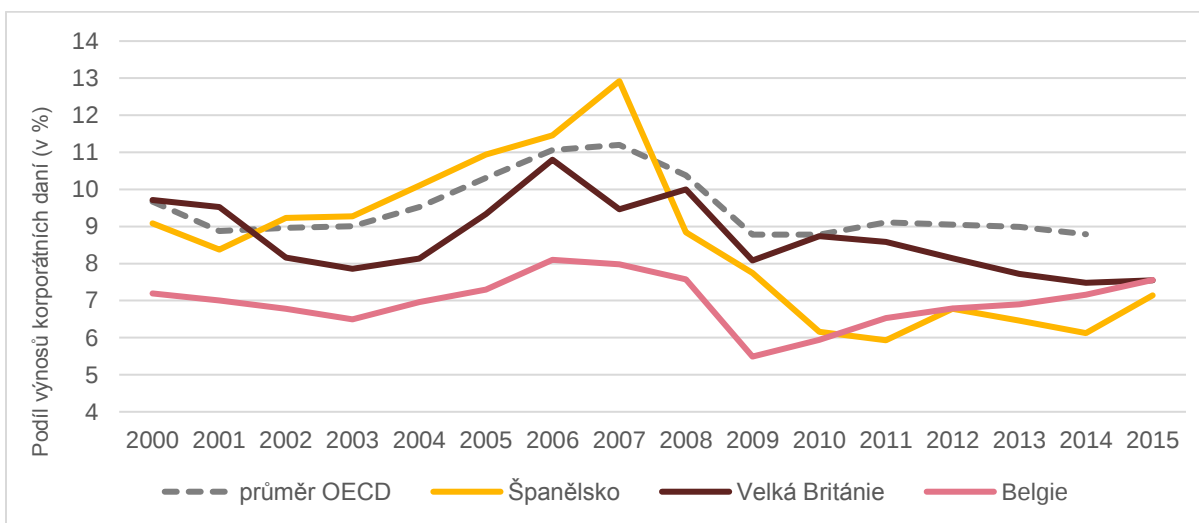
Graf 4: Podíl výnosů korporátních daní k celkovému zdanění: průměr OECD



Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

Pokud srovnáme nejvyšší a nejnižší hodnotu z obou grafů za sledované období, tak zde vzniká dramatictější rozdíl u podílu výnosů korporátní daně k celkovému zdanění. U podílu výnosů korporátních daní k celkovému zdanění je měřená hodnota 2,42 a u podílu výnosů korporátní daně na HDP je 0,96 procentních bodů. Tento rozdíl pravděpodobně není zapříčiněn ekonomickými změnami ve státech, ale pouze změnou skladby daňového mixu jednotlivých členských států OECD.

Graf 5: Podíl výnosů korporátních daní na celkovém zdanění ve vybraných zemích



Zdroj: OECD Data: Tax on corporate profits, vlastní zpracování

Pokud se podíváme pouze na zkoumané země v rámci této práce, tak zde vidíme mírné odchýlení od průměru OECD a ve všech zkoumaných zemích je podíl výnosů korporátních daní nižší, než je průměr celé OECD, což značí to, že Belgie, Velká Británie a (od roku 2008) i Španělsko snížili významnost této

daně v rámci daňových systémů svých zemí, což potvrzuje i fakt, že se snížily mimo jiné i sazby této daně. Největší odchýlení můžeme pozorovat ve Španělsku.

3 Vývoj a význam iniciativy BEPS

Mezi prvními problémy, které se řešily při globalizaci, jako takové, bylo dvojí zdanění. Časem však vznikla další problematická oblast a tou je tzv. dvojí nezdanění. V rámci této problematiky OECD vytvořila iniciativu, která se zaměřovala především na takové daňové praktiky, jejichž primárním účelem je minimalizace daňové povinnosti, hlavně narušováním daňového základu a přesouváním zisků do jiných zemí. Takové praktiky jsou jedním z hlavních problémů v oblasti korporátních daní, neboť velké mezinárodní společnosti díky svému globálnímu působení, můžou s minimálními náklady takové praktiky provádět. Již zmiňovaná iniciativa nese název BEPS, neboli Base Erosion and Profit Shifting. OECD již v roce 2013 vydala dokument pojednávající o BEPS a v rámci tohoto je také popsán akční plán, což představuje celkem 15 kroků pro boj proti daňovým podvodům. Jednotlivé body tohoto akčního plánu jsou uvedeny níže:

- 1) daňové výzvy v digitální ekonomice
- 2) neutralizace efektů hybridních netransparentních uspořádání
- 3) posilování pravidel pro kontrolování zahraničních společností
- 4) omezení narušování daňového základu přes odpočty úroků a jiné finanční platby
- 5) boj proti škodlivým daňovým praktikám se zaměřením na transparentnost a podstatu
- 6) prevence zneužití smluv o zamezení dvojího zdanění
- 7) umělé obcházení statutu stálé provozovny
- 8) transferové ceny a tvorba hodnot
- 9) transferové ceny a tvorba hodnot
- 10) transferové ceny a tvorba hodnot
- 11) vytvoření metodik pro shromažďování a analýzu dat o BEPS a akcích pro řešení problematiky
- 12) požadavek, aby daňové subjekty zveřejňovaly svá opatření v oblasti agresivního daňového plánování
- 13) dokumentace k transferovým cenám
- 14) zefektivnění mechanismu pro řešení sporů
- 15) vytvoření vícestranného nástroje

Původcem problému je rychlá globalizace a snaha jednotlivých států jednat rychle a efektivně, aby nedošlo k odlivu korporací do daňově výhodnějších států. Kromě vyřešení nově vznikajících problémů

s dvojím zdaněním bylo nutné se také uchýlit k celé řadě daňových zvýhodnění a/nebo snížení sazby korporátní daně jako takové. Mezi iniciátory snížení daňové sazby a jiných kroků vedoucích k výhodnější pozici v oblasti korporátních daní nebyla pouze snaha udržet stávající zástupce mezinárodních společností, ale také přilákat nové společnosti.

Snížení korporátní daně může nést celou řadu nežádoucích jevů, které mají hlavní dopad na ostatní subjekty, jako jsou malé a střední podniky a v neposlední řadě i samotné obyvatelstvo. Je zcela logické, že snížení jedné (korporátní) daně povede ke zvýšení daně druhé (DPH), které bude suplovat vzniklý deficit ve státním rozpočtu. Tento proces, jak je již popsáno v úvodu této práce, by i odpovídal trendu posledních let.

Mezi nejdůležitějšími kroky pro zavedení BEPS do praxe je nutné uvést implementaci patnácti opatření z výše uvedeného akčního plánu, tedy jednotlivý signatáři si potvrdili povinnost vyměňování informací na základě Country-by-Country reportu, která dává jednotlivým daňovým úřadům klíč k informacím o vybraných daňových ukazatelích nadnárodních společností a zároveň u těchto informací je zaručena maximální důvěrnost. K samotné výměně informací má dojít v roce 2017 až 2018. Mezi 31 států, které tento důležitý dokument v boji proti daňovým únikům podepsaly, patří také Belgie, Španělsko a Spojené království.

3.1 Jednotlivé akce v rámci iniciativy BEPS⁵

V rámci další práce je nutné analyzovat jednotlivé body akčního plánu a posoudit, zda mají (nebo budou mít) vliv na korporátní daně nebo ne.

3.1.1 Akce 1: Daňové výzvy digitální ekonomiky

OECD tímto bodem akčního plánu míří na digitální ekonomiku. Působnost digitální ekonomiky má jednoznačně vzestupnou tendenci a svým způsobem tedy zasahuje i do ostatních bodů akčního plánu. Svými doporučeními se OECD snaží omezit situace, kdy příjem není zdaněn nikde, neboť nespadá do žádné daňové jurisdikce.

OECD navrhuje se zaměřit na výjimky z definice stále provozovny, tak aby se jejich oblast působení zúžila pouze na činnosti, které nesou přípravný a pomocný charakter. Poukazuje tím na časté zneužití nedokonalé definice.

⁵ MFCR [online]. [cit. 2017-04-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>

OECD také navrhla revizi, která se snaží omezit záměrné rozdělování (tříštění) ekonomických aktivit u vzájemně propojených ekonomických subjektů. OECD v rámci této akce nabízí také celkovou revizi manuálu pro převodní ceny.

Dále OECD nabízí celou řadu doporučení v oblasti daně z přidané hodnoty, to ale není předmětem této práce a z toho důvodu je záměrně vynechána.

3.1.2 Akce 2: Neutralizace efektů hybridních schémat

Tímto bodem akčního plánu OECD naráží na nutnost harmonizace v oblasti posuzování subjektů a instrumentů. Z hlediska subjektů vznikají velké rozdílnosti v tom, zda je subjekt poplatníkem, či nikoli a tím pádem, zda je daný subjekt tzv. transparentní a zda statut poplatníka je přisouzen jednotlivým společníkům. Z hlediska instrumentů jsou velké rozdíly v posuzování, zda se jedná o dluhový nástroj nebo vlastní kapitál. V prvním případě je příslušná platba daňově uznatelným úrokem a ve druhém případě se pohlíží na danou platbu, jako na osvobozenou dividendu. Hybridní schémata pak parazitují na této diverzifikaci a záměrně soustřeďují svoji činnost tak, aby došlo k dvojímu nezdanění.

Z hlediska korporátních daní pak doporučuje zavést taková pravidla, která by umožňovala posuzovat daný subjekt bez ohledu na to, o jaký členský stát se jedná.

Jednotlivá doporučení pak OECD dále dělí na primární pravidla a sekundární pravidla.

Primární pravidlo se zaměřuje na transakce takovým způsobem, že umožní ve státě plátce použít odpočet od základu daně pouze v případě, kdy ve druhém státě došlo k zahrnutí takové transakce do základu daně, tudíž i ke zdanění.

Sekundární pravidlo se použije v případě, že stát plátce neaplikuje primární pravidlo a je tedy určeno pro stát příjemce. Takové sekundární pravidlo zakazuje přiznat osvobození v případě, že platba nebyla odečtena od základu daně a zároveň nebylo použito ani primární pravidlo.

3.1.3 Akce 3: Zavedení efektivních pravidel pro zdaňování ovládaných zahraničních společností (CFC pravidla)

Jedním ze způsobů, jak se vyhnout vysoké vnitrostátní dani, je převést zisky do státu s nižším zdaněním a v případě mezinárodní společnosti se tento úkon může provést s minimálními transakčními náklady.

V případě jakéhokoli nástroje, který se snažil s tímto jevem bojovat, se vždy setkáme s problematickou oblastí zisků z nehmotných aktiv, které se vyznačují velkou mobilitou a sníženou transparentností.

V rámci této akce BEPS se OECD snaží zavést CFC pravidlo, které by mělo odradit nadnárodní společnosti od výše uvedeného převádění zisků do států s nižším zdaněním. Je nutné však podotknout, že toto pravidlo působí pouze jako doplněk k ostatním pravidlům.

Jak je uvedeno v pracovním textu ministerstva financí (2016): *CFC pravidla stanoví, že zisky ovládané zahraniční společnosti mohou být připsány její mateřské společnosti sídlící ve státě uplatňujícím CFC pravidla a zdaněny v rámci této společnosti stejným způsobem jako její vlastní zisky.*

V rámci výše uvedeného pravidla bylo nutné vymezit celkem šest základních bodů, které by napomohly k pochopení a dodržení tohoto pravidla. Jednotlivé body pojednávají o definici ovládané osoby, omezení CFC pravidel, definici příjmů, výpočtu výše příjmů, přiřazení příjmů a zabránění dvojího zdanění.

3.1.4 Akce 4: Omezení odečitatelnosti úroků

Dluhovým financováním se dá velice účinně zneužít systém a přesunout zisky do států s nižším zdaněním. Mezi charakteristické vlastnosti úroků patří její odčitatelnost od základu daně plátce a pro příjemce zase představují zdanitelný příjem. Pro takový přesun zisků je pak účinné poskytnout úvěr ze země s nízkými daňovými sazbami do země s relativně vyšším zdaněním. Po poskytnutí takového úvěru pak následně dochází ke snížení daňové povinnosti v rámci celé skupiny.

OECD tedy v rámci této problematiky přichází s návrhem omezovat ne výši dluhu, ale přímo výši daňově uznatelného úroku. Navrhuje stanovit maximální hranici ve výši 10 % a 30 % EBITDy (čistého provozního zisku). Je nutné, aby se v tomto případě jednalo o čisté úroky, neboli o úroky, které představují rozdíl mezi zaplacenými a přijatými úroky. Aplikace tohoto pravidla by se však měla určit pouze nad určitou hranici již zmíněného čistého zisku. To, co je pod touto hranicí by mělo být vždy daňově uznatelné. Pro situaci, kdy je více entit v jedné zemi, by se hodnoty čistých úroků měli sčítat a další postup by měl být takový, jakoby se jednalo o jednu entitu.

Poplatníkovi je umožněné odečíst veškeré úrokové náklady od svého základu daně, pokud je jeho poměr vlastního kapitálu a aktiv srovnatelný se stejným poměrem celé nadnárodní skupiny.

3.1.5 Akce 5: Efektivnější členění škodlivým daňovým praktikám

Jedná se o jednu z nejvšeobecnějších akcí v rámci celého portfolia BEPS akcí, neboť škodlivé daňové praktiky jsou předmětem diskusí posledních dvou desítek let. V rámci vývoje společnosti a používaných praktik se pozornost OECD přesunula z úspěšného projektu výměny mezinárodních informací na režimy, které přesouvají zisky, aniž by došlo ze změně místa, kde ekonomická aktivita skutečně probíhá.

V rámci této akce tedy dojde k použití preferenčních sazeb pouze v případě, že licenční poplatek plyne z patentu, který byl vyvinut v konkrétní zemi, ve které jsou tyto preferenční sazby, a nebude tedy možné přesouvat zahraniční zisky kvůli nižšímu zdanění.

Také se výměna informací rozšířila i na předběžné daňové rozhodnutí a ujednání. Celkově tedy bylo nutné identifikovat kategorie donových rozhodnutí a ujednání:

- Předběžné daňové rozhodnutí k preferenčním režimům,
- Jednostranná předběžná cenová ujednání v oblasti převodních cen,
- Předběžná daňová rozhodnutí, které mají za důsledek snížení základu daně a to bez příslušného snížení účetního zisku,
- Předběžná daňová rozhodnutí, které se týkají oblasti stálé provozovny a to konkrétně vzniku a přiřazení příjmů k této stálé provozovně,
- Předběžná daňová rozhodnutí, které se týkají účelově založených spojených osob, a jejich hlavním cílem je přesměrování finančních toků,
- Jakákoli jiná předběžná daňová rozhodnutí, které by v důsledku absence výměny informací měla za následek přesouvání zisků, o kterých se dohodne Fórum pro škodlivou daňovou soutěž.

V této akci se jedná pouze o rozšíření výměny informací a není zde tedy přímá vazba na vznik daňové povinnosti v rámci korporátních (a jiných) daní.

3.1.6 Akce 6: Předcházení zneužívání smluv o zamezení dvojímu zdanění

Tato akce se zaměřuje na smlouvy, které jsou vytvořeny pouze pro účely snížení efektivního zdanění anebo dvojího nezdanění. Zde se pracuje s předpokladem, že je nutné udělat několik změn v modelové smlouvě, které by byly vytvořeny za účelem zamezení výše uvedeného typu smluv.

Tato akce nemá žádné další podrobnější dopady, které by se týkaly oblasti korporátního zdanění, a proto se v rámci této práce nebudeme zabývat výčtem jednotlivých změn.

3.1.7 Akce 7: Předcházení umělému vyhýbání se statusu stálé provozovny

Dle modelové smlouvy a jednotlivých daňových smluv je obecně stanoveno, že pokud se zisk podniku zdaňuje v jiném státě, než je osoba dosahující těchto zisků rezidentem, tak se musí jednat o případ, kdy vznikla v tomto jiném státě stálá provozovna. Koncept stálé provozovny je podrobně uveden v legislativě všech členských států, a proto je jednoduché vyhnout se zdanění v zahraničí vyvarováním se splnění požadavků pro stálou provozovnu.

Byly identifikovány celkem tři nejvíce problémové oblasti v této oblasti:

- stálá provozovna vzniklá z titulu závislého, či nezávislého zástupce,
- přípravné a pomocné činnosti, které tvoří výjimku ze základních pravidel pro stálou provozovnu a
- stavební stálé provozovny.

Tato akce výše zmíněné problémy chce řešit změnou některých ustanovení přímo v modelové smlouvě.

Akce 8-10: Přizpůsobení převodních cen ekonomické aktivitě

Základní myšlenkou transferových cen je, že ceny mezi spojenými osobami musí být ve stejné výši, jako by se jednalo o nespojené osoby. Dalším důležitým přínosem je správně rozdělení zisku mezi dvě společnosti a tím pádem i správné rozdělení základu daně.

BEPS identifikoval několik oblastí, ve kterých identifikoval větší riziko nenastavené správné výše ceny, tedy nedodržení tržního odstupu. Jedná se o transfer nehmotného majetku, transfer rizik a transakce, které jsou ekonomicky racionální pouze z pohledu celé skupiny nikoliv jednotlivých účastníků.

Tentokrát se BEPS zaměřil na úpravu relevantních pokynů OECD. Celkově je tedy kladen důraz na větší transparentnost ekonomické aktivity a méně se soustředit na smluvní uspořádání. Dále je daňově relevantní pouze takový smluvní převod rizika, které zahrnuje skutečné provádění rozhodovacích procesů a poslední část je zaměřena na entity, které jsou bohatší na kapitál, ale nevykonávají žádné ekonomické aktivity. Dle této akce bude možné přiřadit pouze zlomek zisků z celkového holdingu a tato část zisku by odpovídala pouze bezrizikové úrokové sazbě.

Převodní ceny hrají čím dál větší roli v ekonomických aktivitách společností, a i celá řada poradenských firem začala reagovat na podněty trhu a stále vzrůstající potřebu tyto ceny kontrolovat ze strany správců daně. V rámci korporátních daní však nehrají takovou důležitou roli, neboť je zde problém spíše právní, než daňový a subjekty se v rámci této problematiky spíše soustředí na správné stanovení ceny nikoliv jeho úpravu v rámci korporátních daní.

3.1.8 Akce 11: Měření a monitorování BEPS

Tato akce se soustřeďuje na ekonomickou analýzu, které se týkají přesouvání zisků, ale neobsahuje doporučení pro daňovou legislativu. V této akci můžeme najít jak statistické, tak i ekonomické analýzy pro nadnárodní společnosti.

3.1.9 Akce 12: Povinné oznamování daňově optimalizačních schémat

Z podstaty věci daňové správy nejsou informovány o určitém daňovém optimalizačním procesu a tedy je většinou příliš pozdě na to, aby se mohla tato správa bránit a to hlavně prostřednictvím vhodné analýzy rizik nebo legislativní změnou.

Tato akce konsoliduje zkušenosti všech členských států, ve kterých je tato oznamovací povinnost již zavedena a pomáhá aplikovat tuto zkušenost na státy, kde tato povinnost zatím zavedena není. Základem celého procesu je efektivní nastavení pravidel pro oznamování relevantních optimalizačních schémat.

Jako prvním krok by se dalo uvést břemeno oznámení, která je uloženo na daňového poradce, nebo (v případě, že poplatník nevyužívá služeb daňového poradce) poplatníka samotného.

Dalším krokem je vydefinování rysů, které by upozorňovaly na existenci schématu. V rámci této akce jsou uvedeny jak obecné rysy, tak i konkrétní.

Poukazuje také na nutnost propojit dané (optimalizační) schéma se všemi poplatníky, kterých se optimalizace týká a které tedy dané schéma využili pro optimalizaci své daňové povinnosti. Okamžik předání schématu daňovým poradcem klientovi by měl být totožný s okamžikem informování správce daně.

Zde se BEPS soustředí na dokumentační a oznamovací povinnosti, které je nutné klást na poplatníka, a tedy přímou implikaci na korporátní zdanění v rámci této akce nenajdeme.

3.1.10 Akce 13: Dokumentace k převodním cenám a zpráva podle jednotlivých zemí

Pro posouzení převodních cen z vnitropodnikového hlediska je velice důležité získat celkový obrázek o fungování celé nadnárodní skupiny a tato akce obsahuje výčet požadavků, které se týkají dokumentace k převodním cenám. Nové požadavky jsou rozděleny do tří částí:

- Základní dokumentace (master file)
- Lokální dokument (local file)
- Zpráva dle jednotlivých zemí (country-by-country report)

Tato zpráva také nemá přímou vazbu na korporátní zdanění, neboť (stejně jako v předchozí akci) se soustřeďuje na dokumentaci, tedy důkazních materiálů ke stanovené vnitropodnikové ceně.

3.1.11 Akce 14: Zefektivnění mechanismu řešení případů dohodou

V případě sporů, které souvisí se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, existuje celá řada překážek, které zabraňují jednotlivým státům efektivně řešit vzniklé spory v oblasti daní a v některých případech je dokonce přístup k příslušným institucím zcela zamítnut. Tato akce BEPS se snaží umožnit účinně a včasné řešit všechny překážky a navrhuje standard, který se skládá ze 17 doporučení a pozitivních zkušeností z členských zemí.

Přímou implikaci na korporátní daně zde nenajdeme, neboť tato akce pojednává o vytvoření vhodných komunikačních kanálů a o vymahatelnost relevantních informací.

3.1.12 Akce 15: Mnohostranný nástroj pro změnu dvoustranných daňových smluv

Výše uvedené smlouvy zasahují do daňového systému jednotlivých členských států prostřednictvím Modelové smlouvy a je zde tedy potřeba implementace jednotlivých změn i do bilaterálních daňových smluv. Proces implementace změn by vzhledem velkému počtu sjednaných smluv (více jak 3600 smluv) by trval příliš dlouho.

Tato akce BEPS tedy navrhuje vyvinout nástroj, který by díky své mnohostrannosti výrazně napomohl implementaci změn do jednotlivých smluv. Kromě rychlosti by tento nástroj měl přinést i nákladovou efektivnost a účinnost.

Závěrem k této akci je nutné podotknout, že jednotlivým státům neukládá povinnost, ale pouze možnost, využití, tedy se nejedná o standard jako takový.

3.2 Implementace jednotlivých akcí BEPS v návaznosti na zkoumané státy

Tato subkapitola si klade za cíl popsat jakým způsobem Velká Británie, Španělsko a Belgie reaguje na jednotlivé akce BEPS a zda můžeme najít vazbu na korporátní zdanění v těchto zkoumaných zemích.

Jednotlivé tabulky níže popisují, jakým způsobem reagovaly jednotlivé země na navržené akce BEPS a v případě implementace se popisuje vliv na korporátní zdanění.

Předmětem zkoumání však nejsou akce 11 a akce 15. Akce jedenáct je zaměřena na ekonomickou analýzu, která se týká oblasti přesouvání zisků. Konkrétní doporučení však nejsou určeny k implementaci do daňové legislativy, ale pro ekonomický výzkum zaměřený na statistické a ekonomické analýzy. Akce patnáct projednává o vytvoření mnohostranného nástroje, který by zasahoval do bilaterálních daňových smluv nikoliv do daňové legislativy.

Tabulka 4: Reakce na BEPS - Belgie

Číslo akce BEPS	Reakce na akci	Vazba na korporátní zdanění
1.	Tento akční plán je díky EU direktivě, která se týká oblasti DPH, již implementován. Možnosti úpravy existující legislativní úpravy si vyhrazuje vláda.	Není zde vazba na korporátní zdanění.
2.	Legislativní změny, které by umožnily neplacení daní prostřednictvím hybridních schémat, měly vzniknout v kontextu celé EU. Některá pravidla, která by měla požadovaný účinek, byla přijaty některými členskými státy v kontextu směrnice Anti-tax Avoidance Directive (ATAD), který Belgie musí implementovat. Tato implementace by měla proběhnout do 31. prosince 2018.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
3.	Tato pravidla byla již odsouhlasena v rámci směrnice ATAD a tedy stejně jako v předchozím případě je zde povinnost implementace do konce roku 2018.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
4.	limity uznatelných úroků na bázi EBITDy byly již dohodnuty na základě směrnice ATAD, která má Belgie povinnost implementovat.	Uznatelné úroky ovlivňují základ daně v rámci korporátního zdanění a tedy tato akce má přímou vazbu na korporátní zdanění.

5.	Do kategorie příjmů na, které se tato akce jsou příjmy z patentů, jejichž odčitatelnost od základu daně byla zrušena. V Belgii se nicméně můžeme setkat s novou odčitatelnou položkou a to „innovation income deduction“. Také stále přetrvává povinnost zavést do legislativy změny uvedené ve směrnici EU o administrativní spolupráci v oblastí daní. Proces implementace je v prvotní fázi.	Vznik nové odčitatelné položky má přímou vazbu na základ daně v oblasti korporátního zdanění.
6.	Zde Belgie reagovala také v návaznosti na akci 15 o vytvoření mnohostranného nástroje. Tento nástroj chce využít pro splnění stanovených podmínek v rámci akce 6. Belgie navrhuje svým smluvním partnerům z hlediska smluv o zamezení dvojího zdanění doplnění názvu a preambuli o textaci, ze které musí jasně vyplývat, že se nejedná o snahu snížit efektivní zdanění (nebo dosáhnout dvojího nezdanění) bez dalšího legitimního (ekonomického) důvodu.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
7.	Zde Belgie přiznává, že je potřeba více zkonkretizovat koncept závislý agenta. Zatím ale žádnou další činnost nevykonala. Očekává se také, že se Belgie vyjádří k celkové definici v rámci mnohostranného nástroje.	Nemá vliv na korporátní zdanění. V rámci této akce nebyla vykonaná žádná činnost.
8. – 10.	Nová pravidla v rámci převodních cen budou aplikovány a to jak v rámci daňových úřadů, tak i příslušných auditů podniků, které u relevantních společností proběhnou.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout vyšší daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně) zvýšením ceny za dané aktivum).

12.	Belgie se k této akci postavila tak, že musí nejdřív proběhnout vhodná studie, která ohodnotí, která závazná pravidla z jiných členských států vedly ze zvýšení daňových příjmů a tedy došlo také (alespoň částečně) k eliminaci nežádoucích jevů.	Nemá vliv na korporátní zdanění. Projednává se vhodnost implementace.
13.	Zde vznikla povinnost uvést master file i local file a jiných částí povinné dokumentace a povinnost implementovat do daňových systému zprávu podle jednotlivých zemí (country-by-country reporting). Belgie je jeden ze států, který podepsal smlouvu o automatické výměně dokumentace (country-by-country reporting).	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění.
14.	V rámci zefektivnění sporných situací si Belgie stanovila maximální lhůtu pro uzavření nevyřízených případů a do 24 měsíců.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění.

Zdroj: Deloitte: BEPS Actions Implementation Matrices, vlastní zpracování

Tabulka 5: Reakce na BEPS - Španělsko

Číslo akce BEPS	Reakce na akci	Vazba na korporátní zdanění
1.	Směrnice EU o DPH platí a je již implementovaná do vnitrostátní práva	Není zde vazba na korporátní zdanění.
2.	Vláda již změnila přístup hybridním schématům a soustředila se na pozměnění vztahů matka-dcera nebo jiného vztahu v rámci spřízněnosti daňových subjektů do vnitrostátního práva.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
3.	Country-by-country reporting je již implementován.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.

4.	Španělsko již má ve své legislativě implementováno vhodná omezení uznatelnosti úroků.	Uznatelné úroky ovlivňují základ daně v rámci korporátního zdanění a tedy tato akce má přímou vazbu na korporátní zdanění.
5.	Patent box režim byl změněn tak, aby odpovídal „Nexus přístupu“, což také potvrdila v závěrečné zprávě OECD.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění.
6.	Španělsko již některé omezující podmínky do svých daňových smluv již implementovala a hodlá přidat omezující podmínky k dalším daňovým smlouvám prostřednictvím protokolů a působením mnohostranného nástroje.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
7.	Žádné změny v legislativě nenastaly, i když se očekávají změny v budoucnu. Nicméně existuje celá řada judikátů ze Španělska, kdy soud rozhodl na základě stálení provozovny dle iniciativy BEPS.	Nemá vliv na korporátní zdanění. Projednává se vhodnost implementace.
8. – 10.	Příslušná pravidla v oblasti převodních cen již byly přijaty v roce 2014 a zahrnují novou definici spřízněných stran, oceňování a dalších klíčových prvků při tvorbě převodních cen. Pozice správce daně významně posílila a umožňuje udělovat několikanásobně vyšší pokuty.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout vyšší daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně) zvýšením ceny za dané aktivum).
12.	Zatím neimplementováno.	Nemá vliv na korporátní zdanění.
13.	Jednotlivé prvky povinné dokumentace s této akce BEPS byly již schváleny, ale je zatím nejasné, kdy dojde k implementaci. Španělsko je jeden ze států, který podepsal smlouvu o automatické výměně dokumentace (country-by-country reporting).	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění.

14.	Španělsko zavázala k implementaci příslušných arbitrází, které se týkají zefektivnění mechanismu řešení případu dohodou.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění.
------------	--	---

Zdroj: Deloitte: BEPS Actions Implementation Matrices, vlastní zpracování

Tabulka 6: Reakce na BEPS - Velká Británie

Číslo akce BEPS	Reakce na akci	Vazba na korporátní zdanění
1.	Směrnice EU o DPH platí a je již implementována do vnitrostátního práva.	Není zde vazba na korporátní zdanění.
2.	Musí nastat změny, díky kterým se odstraní nesoulad mezi stávající legislativou Velké Británie a touto akcí BEPS v oblasti stálá provozovna. Konečná implementace změn se očekává na konci roku 2017.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
3.	V roce 2016 proběhlo schválení legislativy v oblasti country-by-country report.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
4.	V prosinci 2016 proběhlo schválení legislativní změny, která by omezovala uznatelnost úroků pro korporace. Čisté nákladové úroky nad 2 miliony liber budou omezeny nižší hodnotou z 30% EBITDy a 30% celosvětových nákladových úroků celé skupiny. Výjimku z tohoto pravidla budou tvořit veřejně prospěšné subjekty. Schválení příslušné legislativy se očekává na konci roku 2017.	Uznatelné úroky ovlivňují základ daně v rámci korporátního zdanění a tedy tato akce má přímou vazbu na korporátní zdanění.
5.	Legislativa modifikující paten box pravidla, která by byla v souladu s akcí 5 BEPS a tedy „nexus přístupu“ nastala v roce 2016.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.

6.	Spojené království již má v některých svých smlouvách implementováno PPT klauzule. K dalším modifikaci dojde dle mnohostranného nástroje.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
7.	Zde dojde k implementaci pouze některých částí ustanovení ke stálé provozovně. Jako příklad by se dalo uvést, že Velká Británie hodlá do své legislativy nově implementovat pravidla, která by omezovaly rozdělování kontraktů za účelem vyhnutí se splnění podmínek pro vznik stálé provozovny, ale zachová svoje zpracování pravidel u oblasti přípravných a pomocných činností.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout nová daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně.
8. – 10.	Vhodné ustanovení byly přijaty v rámci případových studií, a tedy jsou již v účinnosti.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění. Díky této akci může však vzniknout vyšší daňová povinnost i v rámci korporací a tedy ovlivní předmět daně) zvýšením ceny za dané aktivum).
12.	Oznamovací povinnost daňových optimalizačních schémat je ve veřejném jednání a zatím není jednotný názor k jeho implementaci. Také hodlá posílit režimy zveřejnění, které se týkají DPH a dědické daně.	Nemá vliv na korporátní zdanění. Projednává se vhodnost implementace.
13.	Neočekává se implementace specifických pravidel, neboť Velká Británie již historicky má účinná pravidla, která by ukládali informační povinnost. Velká Británie je jeden ze států, který podepsal smlouvu o automatické výměně dokumentace (country-by-country reporting).	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění.

14.	Velká Británie zavázala k implementaci příslušných arbitráží, které se týkají zefektivnění mechanismu řešení případu dohodou.	Není zde přímá vazba na korporátní zdanění.
------------	---	---

Zdroj: Deloitte: BEPS Actions Implementation Matrices, vlastní zpracování

Ve všech sledovaných státech je patrná velká snaha implementovat jednotlivé akce BEPS v případě, že nejsou již v určité podobě implementovány. Velkou roli při implementaci jednotlivých akcí hrála mimo jiné i EU direktiva, která celý proces zjednodušila a například v rámci akce jedna hrála zásadní roli. U velkého množství akcí se očekává implementace v horizontu několika let, čemuž odpovídá implementace akce číslo dvě v Belgii nebo Velké Británii.

Z hlediska základu daně v oblasti korporací hraje velkou roli akce číslo čtyři, kde jsou stanoveny limity pro uznatelnost úroků. Všechny sledované země příslušná pravidla již implementovaly nebo hodlají implementovat. Z námi sledovaných zemích k implementaci došlo zatím pouze ve Španělsku.

Z hlediska dalších akcí není přímá vazba na korporátní zdanění, ale je zde však možnost, že díky vhodným kontrolním mechanismům a požadavkům na dokumentaci nebude pro daňový subjekt tak jednoduché skrýt určité aktivum a tím i vznikne nový předmět daně, který podléhá zdanění.

4 Korporátní zdanění ve vybraných zemích

V rámci této části diplomové práce se blíže seznámíme s tvorbou základu daně ve Španělsku, Velké Británii a Belgii. V rámci této části se budu také zabývat dalšími konstrukčními prvky korporátní daně a získané informace budou v rámci další kapitoly využity pro komparaci.

4.1 Korporátní zdanění ve Španělsku

Ve Španělsku se tato daň nazývá daní ze společností a hlavním pramenem práva je zákon a vyhláška, jejichž přesné znění je uvedeno níže:

- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Zákon o dani ze společností)
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Vyhláška k dani ze společností)

Ve španělské legislativě se můžeme setkat s obecnou charakteristikou daně z příjmů právnických osob. Charakterizuje ji jako daň přímou a osobní z pohledu právnické osoby, která zatěžuje příjem právních subjektů v souladu s tímto zákonem. Tato daň se uplatňuje na celém území Španělska, které se skládá ze

španělské pevniny, Kanárských a Baleárských ostrovů a španělské exklávy na pobřeží severní Afriky (Ceuta a Melilla).

4.1.1 Daňový poplatník⁶

Proto, aby se subjekt stal poplatníkem daně z příjmu ve Španělsku, musí splnit celkem dvě podmínky. První je rezidence na území Španělska (bude popsáno dále v práci) a druhá podmínka je, že se musí jednat o:

- a) právnickou osobu (nikoli však občanská společnost),
- b) investiční fondy, které jsou regulované zákonem o kolektivním investování,
- c) fondy joint venture,
- d) fondy venture capital,
- e) penzijní fondy,
- f) fondy k regulaci hypotečního trhu,
- g) fondy hypoteční sekuritizace,
- h) fondy sekuritizace aktiv,
- i) garanční fond investic,
- j) komunity držící půdu ve společném vlastnictví.

Právnické osoby ve výše uvedeném výčtu představují všechny společnosti, které mají svůj právní statut a mezi zástupce takových společností patří korporace (Sociedades Anónimas), společnosti s ručením omezeným (Sociedades de Responsabilidad Limitada), holdingové společnosti, zájmové ekonomické sdružení, družstva, nadace a veřejné obchodní společnosti.

Jak jsem již zmiňoval výše, španělská legislativa rozlišuje rezidenty a nerezidenty. Podmínky pro vznik rezidentury jsou shrnuty níže ve třech bodech:

- založení dle španělské legislativy
- sídlo společnosti je na území Španělska
- sídlo výkonného řízení je na území Španělska

Sídlo výkonného řízení ve Španělsku je tam, kde vedení společnosti provádí kontrolu skupiny aktivit, kterou společnost vykonává.

⁶ Agencia Tributaria: *Who is subject to Corporation Tax?* [online]. [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/

Rezidenti ve Španělsku jsou podrobeni zdanění svými celosvětovými příjmy a nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů ve Španělsku. Zdanění mimo jiné také podléhají i nerezidenti, ale pouze z příjmů, které získaly svojí činností na území Španělska. Dle Španělské legislativy si správce daně vyhradil možnost určit daňovou rezidenturu na území Španělska, pokud je společnost umístěna v daňovém ráji nebo jiné zemi, kde je nulová daňová povinnost. Podmínkou pro určení této rezidence je umístění jejího hlavního majetku na území Španělska, nebo hlavní činnost společnosti přímo nebo nepřímo spočívá na statcích, které jsou umístěny na území Španělska nebo právech, které se uskutečňují na území Španělska. Na daňové subjektu je pak uvalena povinnost prokázat ekonomický motiv nebo ekonomický důvod umístění společnosti v této jiné zemi.

4.1.2 Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím ve Španělsku se shoduje s účetním obdobím, ale pod podmínkou, že příslušné účetní období nepřekročí 12 po sobě jdoucích měsíců. V praxi je tedy běžná situace, že se zdaňovací období shoduje s kalendářním rokem.

Výjimky ve španělské legislativě můžeme najít u bank a dalších finančních institucí, kde je povinnost shody mezi zdaňovacím obdobím a kalendářním rokem. Kratší zdaňovací období, než je 12 měsíců je v případech, kdy společnost mění svoje rezidentství nebo dalších podnikových kombinací.

4.1.3 Zdaňovaný příjem a základ daně

Jako předmět daně se ve Španělsku uvádí veškeré příjmy a to z jakéhokoli zdroje nebo původu. Důležité je, aby příjemcem těchto příjmů byla osoba povinná k dani.

Španělská legislativa popisuje předmět daně pozitivním výčtem, a tedy vyjmenovává toho co předmětem daně je a umožňuje určení základu daně na základě účetních záznamů (a tedy výsledku hospodaření) nebo určení základu daně na základě odhadu. Pro použití metody odhadu je nezbytný souhlas správce daně. V případě hospodářského výsledku, stejně jako u všech zkoumaných zemí, je potřeba provést úpravy pro daňové účely.

Legislativa dává možnost výběru, zda poplatník zvolí metodu přímého ocenění nebo objektivního ocenění. Pro metodu přímého ocenění je třeba upravit účetní výsledek dle následující tabulky:

Tabulka 7: Výpočet korporátní daně ve Španělsku

ÚČETNÍ VÝSLEDEK	
+/ -	ÚPRAVY DLE DANOVÉ LEGISLATIVY
-	ZTRÁTY Z MINULÝCH LET
	ZÁKLAD DANĚ
X	SAZBY DANĚ
	DANOVÁ POVINNOST
-	ODPOČTY (DVOJÍ ZDANĚNÍ)
-	SLEVY NA DANI
-	ODPOČTY (INVESTICE)
	MEZISOUČET
-	DARY
	DAN SPLATNÁ

Zdroj: Manual práctico: Sociedades 2015, vlastní zpracování

Ve výše uvedené tabulce úpravy dle daňové legislativy představují úpravu účetního výsledku hospodaření o daňově neuznatelné náklady. Následně se základ daně vynásobí sazbou daně. Od vzniklé daňové povinnosti je nutné odečíst odpočty, ať už za investice nebo v rámci zamezení dvojího zdanění a slevy na dani. Od vzniklého mezisoučtu se odečtou dary a vznikne daň splatná, od které se dají odečíst zaplacené zálohy na daň a srážky na dani a platby na účet. Výsledkem je tedy nedoplatek nebo přeplatek na dani.

4.1.4 Osvobození

Zde je potřeba rozdělit co je osvobozeno částečně a co úplně. Níže je uvedena tabulka, ve které jsou znázorněny položky, které jsou takto osvobozeny:

Tabulka 8: Španělsko - osvobození od daně

Osvobození od daně	
Úplné	Částečně
- Stát a jiné státní celky - Organizační složky státu - Národní banka Španělska - Garanční depozitní fond - Obdržené dary a dotace - Příjmy z majetku či práv - Příjmy z ekonomické činnosti, která je osvobozena - Podíly na zisku, dividendy, úroky, poplatky (pravidelné) a nájmy - Veřejné PO působící v oblasti sociálního pojištění - Akademie věd, Národní institut Španělska - Instituce uvedené ve zvláštním zákoně (státní vysoké školy, Státní úřad pro daňové záležitosti, Rada jaderné bezpečnosti atd.)	- Neziskové subjekty a instituce, které splňují podmínky uvedené v zákoně Ley 49/2002, de 23 de diciembre - Svazy, federace, konfederace družstev - Profesní komory, podnikatelské asociace, oficiální komory a odbory - Fondy na podporu zaměstnanosti - Pojišťovny pracovních nehod a sociální pojištění profesních nemocí - právní subjekt veřejného práva Puertos del Estado a las Autoridades Portuarias (státní přístavy, přístavní úřady)

Zdroj: Agencia Tributaria, vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky jsou nejdůležitějším zástupcem úplného osvobození stát a organizační složky státu. U částečného osvobození jsou nejvýznamnějšími zástupci neziskové organizace.

Další skupinou osvobození jsou taková osvobození, jejichž hlavním úkolem je zamezení nebo zmírnění dvojího zdanění. Dvojí zdanění může vzniknout v situaci, kdy je zisky vyprodukované v jedné společnosti zdaní korporátní daní (daní z příjmu právnických osob) a navíc ještě dojde ke zdanění u společníka, který je tedy příjemce. U společníka v takovém případě by došlo ke zdanění z titulu přijatých dividend nebo převodu podílů.

Nutnost vzniku těchto osvobození tedy převážně vzniká u dividend a převodech podílů na subjektech, které jsou nerezidenty nebo příjemci, které byly obdrženy v zahraničí prostřednictvím stálých provozoven. Níže uvedená tabulka popisuje jednotlivé výše uvedené předměty osvobození, podmínky osvobození a podmínky neuplatnění.

Tabulka 9: Osvobození vybraných položek - Španělsko

Předmět osvobození	Dividendy a podíly na zisku na subjektech nerezidentů	Příjmy obdržené v zahraničí prostřednictvím stálých provozoven
Podmínky uplatnění	- Nerezident musí splnit více jak 5 % účast (přímá i nepřímá) na kapitálu v subjektu vyplácející dividendy nebo podíly na zisku a to po dobu jednoho roku před vznikem povinnosti vyplatit dividendu nebo podíl na zisku - Subjekt v zahraničí podléhá zdanění ve stejné nebo srovnatelné výši⁷ - Zisk je vygenerován výhradně z podnikatelské aktivity	- Příjem vznikl v důsledku podnikatelské aktivity - Stálá provozovna má stejnou nebo srovnatelnou daňovou povinnost - Nedochozí zde k uplatnění odpočtu na zamezení dvojího zdanění, a tedy se nezahrnují do základu daně
Podmínky neuplatnění	- Sídlo daného subjektu je v černé listině daňových rájů - Jedná se o příjmy, které plynou ze zahraničí ke španělskému seskupení s ekonomickým zájmem a dočasným spojením podniků - Pokud je evidentní, že důvodem vykonávání aktivity v zahraničí zahraničním zdrojem je využití daňového režimu Španělska v kontextu celé transakce - Na příjmy na které se vztahuje uplatnění odpočtu na zamezení dvojího zdanění	- Jedná se o příjmy, které plynou ze zahraničí ke španělskému seskupení s ekonomickým zájmem a dočasným spojením podniků - Pokud je evidentní, že důvodem vykonávání aktivity v zahraničí zahraničním zdrojem je využití fiskální výhody Španělska v kontextu celé transakce

Zdroj: Agencia Tributaria, vlastní zpracování

⁷ Indikátorem splnění této podmínky je existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi subjekty

Na závěr této subkapitoly je nutné upozornit na to, že výše uvedená osvobození se dělí mimo jiné i na subjektivní a objektivní. Subjektivní osvobození, je osvobození, které vznikne bez návaznosti na původ příjmů, ale pouze na základě subjektu, který danou činnost vykonává. Pokud se tedy Rada jaderné bezpečnosti rozhodne otevřít ve svých prostorách stánek s občerstvením pro svoje zaměstnance, tak příjmy plynoucí z tohoto stánku nepodléhají zdanění, neboť jejím „provozovatelem“ je Rada jaderné bezpečnosti, která podléhá úplnému osvobození.

4.1.5 Danově uznatelné a neuznatelné náklady

Důležitou roli v (ne)uznatelnosti nákladů hraje Všeobecný účetní plán (Plan General de Contabilidad). Pokud dle tohoto plánu nebo jiných příslušných norem je náklad daňově neuznatelný, tak je nutné provést kladnou úpravu a navýšit tak poplatníkům základ daně právě o tyto daňově neuznatelné náklady. V případě, že hodnota daňově uznatelných nákladů je vyšší než účetní hodnota nákladů, je nutné provést zápornou úpravu základu daně.

Danově neuznatelné náklady

Tabulka 10: Daňové neuznatelné náklady - Španělsko

Uznatelné	Neuznatelné
- Daňové odpisy - Pojistné za zaměstnance - Nájemné - Daň z převodu nemovitosti a daň z nemovitosti - Rezervy a opravné položky - Odměny za vykonanou práci (platby zaměstnancům) - Hrazená daň darovací	- Výdaje na pořízení majetku - Dary - Výdaje na zvýšení základního kapitálu (existují výjimky) - Odměny členům statutárního orgánu - Pokuty, penále a úroky z prodlení - Pojistné placená za společníky obchodní společností - Pojistné hrazené na komplementáře komanditní společností - Tvorba účelových fondů (např. rezervní fond) - Náklady na reprezentaci - Náklady za služby poskytnutých prostřednictvím daňových rájů - Odpisy a rezervy nad legislativní limit - Ocenění majetku, práv a služeb v tržní hodnotě, které jsou součástí změny rezidence nebo přerušení činnosti stálých provozoven - Finanční náklady, které vznikly interně ve skupině za účelem koupě jiné jednotky ve skupině nebo podílu na ní⁸

Zdroj: Agencia Tributaria, vlastní zpracování

Pokud se vrátíme k darům v rámci neuznatelných nákladů, tak je nutné uvést, že do této skupiny patří i upomínkové předměty. Za tyto předměty se však nepovažují předměty určené zaměstnancům (a upravené pro tyto potřeby), propagační předměty ať jsou určeny pro klienty nebo propagaci jako takovou. Poslední skupinou upomínkových předmětů, které nepatří do výše uvedeného výčtu, jsou náklady, které jsou přímo navázané na výnosy.

Existuje samozřejmě i celá řada požadavků, které musí být splněny, aby se náklady mohly stát daňově uznatelnými náklady i přesto, že se o nich ve Všeobecném účetním plánu explicitně zmiňuje španělská legislativa. Je tedy nutné, aby byly:

⁸ Neuznatelnost se nevztahuje pro případy, kdy se prokáže ekonomické odůvodnění dané transakce.

- zaúčtované,
- zdůvodněné a
- týkaly se vykazovaného období.

Pro splnění požadavku zaúčtování je nutné, aby se náklady objevily na účtu rezerv (dle zákonné normy) nebo ve výkazu zisku a ztrát a za dané účetní období. Výjimku tvoří svobodné odpisování a zrychlené odpisování u malých a středních podniků a leasingové smlouvy.

Pro splnění požadavku zdůvodnění musí být k dané operaci doloženy příslušné dokumenty jako například faktura, stvrzenka nebo výplatní listina.

Poslední podmínka poukazuje na to, že náklad, který byl zaúčtovat, musí příslušet k danému účetnímu období, tedy rozhodujícím kritériem je tok zboží a služeb a je nutné odstoupit od okamžiku peněžních toků.

4.1.6 Odpisy

Odpisování může podléhat dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek a to od doby zařazení do užívání. Výjimku tvoří samozřejmě pozemky, u kterých nedochází k znehodnocení z časového dle časového hlediska. Základem pro určení doby odpisování je jeho obvyklá doba životnosti.

Celkově existuje několik způsobů odpisování. Lineární, zrychlený způsob odpisování a jak uvádí široký (2013) „sum-of-the-years-digits“ způsob odpisování (metoda SYD). V rámci oceňování inventáře s používá buď metoda LIFO nebo FIFO.

Jednotlivé sazby odpisování jsou součástí oficiálních tabulek. Dle legislativy se tyto odpisy definují jako odčitatelný výdaj, za splnění podmínek, že jsou zaneseny v účetních knihách a že jsou efektivní z hlediska ekonomické skutečnosti. Pokud společnost z charakteristických technických vlastností majetku přeje rychlejší odpisování majetku, tak je třeba se obrátit na správce daně, který vytvoří speciální odpisový plán, který bude mít implementovaný vyšší roční odpisové sazby.

Pokud se tedy podíváme na odpisové sazby dle nejnovější španělské legislativy, tak je nutné podotknout, že tato sazba musí být v rozmezí maximální odpisové sazby a maximální životnosti daného aktiva. Částky, které jsou uvedeny v níže uvedené tabulce, odpovídají mantinelům pro určení sazby na zdaňovací období s použitím lineární metody odpisování. Zde musím také připomenout, že španělská legislativa umožňuje použití jiné metody odpisování.

Tabulka 11: Odpisové sazby - Španělsko

	Maximální odpisové sazby	Maximální doba životnosti
Průmyslové stavby	3	68
Sklady	7	30
Administrativní a komerční budovy	2	100
Vnitřní dopravní elementy	10	20
Vnější dopravní elementy	16	14
Nábytek	10	20
Počítačový hardware	25	8
Software	33	6
Nářadí	23	6

Zdroj: Agencia Tributaria, vlastní zpracování

Jednotlivé sazby mají také kromě výše uvedených maximálních hodnot také minimální hodnoty a tyto hodnoty pro vybraný majetek můžeme vidět v níže uvedené tabulce.

Tabulka 12: Odpisové sazby II - Španělsko

Majetek	Minimální odpisová sazba	Maximální odpisová sazba
Průmyslové budovy a sklady	1,47	3
Komerční a obytné budovy	1	2
Elektrická síť	4	8
Klimatizace, topení, chlazení, bezpečnostní a požární instalace, nakládací a vykládací zařízení, telekomunikační systémy	5,55	12
Výtahy	5	10
Kancelářský nábytek a vybavení	5	10
Počítačový hardware	12,5	25
Běžné nářadí	12,5	30
Automobily, nákladní automobily	7,14	16

Zdroj: Šíroký (2015), vlastní zpracování

Jak napovídá i samotná logika věci, tak je nutné posuzovat rozdílně majetek, který byl používán v minulosti a který daný subjekt začíná odepisovat nově. V takovém případě umožňuje Španělská legislativa použití několika variant:

- základ pro výpočet odpisů je kupní cena daného použitého aktiva, nebo
- základ pro výpočet odpisů je původní cena aktiva nebo přiřaditelné vlastní náklady,

V rámci první varianty je nutné použít hodnotu z tabulek, ale maximální koeficient je možné upravit až o dvojnásobek. Pokud se určí původní pořizovací cena nebo příslušné náklady na výrobu, tak je možné použít tuto hodnotu. V opačném případě je možné určit tuto hodnotu pomocí znalce (odborného posudku) a následný postup je identický s postupem při známé pořizovací hodnotě.

Při výše zmíněném postupu je nutné dbát na to, aby se nejednalo o spojené osoby. V takovém případě je nutné vždy počítat s původní pořizovací hodnotou a tím dojde k zamezení toho, že by skupina získala pro svůj majetek zrychlené odpisování.

Svobodné odpisování

Na obecné úrovni by se svobodné odpisování dalo popsat jako odpisování bez ohledu na životnost daného aktiva pouze dle toho, jak to danému poplatníku nejvíce vyhovuje. Mezi skupiny aktiv, které mohou takto být odpisovány, jsou například investice nebo důlní (hornická) aktiva.

Například podniky malé velikosti mohou dle španělské legislativy svobodně odpisovat investice malé hodnoty a investice zvyšující zaměstnanost. Mezi další výhody, které Španělská legislativa těmto podnikům dává, je možnost zrychleného odpisování pro investice do nových částí majetku a odpisování majetku jako takového, pokud je předmětem reinvestice.

4.1.7 Odpočty

Ve Španělsku existuje několik desítek odpočtů a v níže uvedené tabulce jsou uvedeny ty, které jsou nejdůležitější z hlediska komparace a oblasti působení.

Tabulka 13: Odpočty- Španělsko

Oblast výdaje / investice	Popis
Inovace, vývoj a výzkum	25 % výdajů za zdaňovací období Pokud je výdaj vyšší než průměr v předešlých dvou zdaňovacích obdobích, tak se do průměru uplatní odpočet ve výši 25 % a nad tento průměr odpočet ve výši 42 %
Investigativní pracovníci	17 % výdajů
Nákup aktiv, určených k výzkumu a	8 % výdajů

vývoji	
Oblasti technologií	12 % Výdajů
Ochranu a rozšiřování historického dědictví a památek UNESCO	4 % výdajů
Pracovní místo pro zdravotně postižené osoby	Odpočet ve výši 6000 euro za každou osobu a rok ⁹
Investice realizované na Kanárských ostrovech	Aplikují se legálně sjednané koeficienty pro každou třídu investic a u investic ze všeobecného režimu s minimálním diferencíalem 20 % je navýšení odpočtu o 80 %
Profesní vzdělání (v oblastí inovací a nových technologií)	1 % výdajů Výdaje se musí snížit o 65 % z obdržných dotací a navýšeny o 2 procentní body u částí výdajů, které přesahují průměr z předešlých dvou zdaňovacích období
Majetek určený k ochraně životního prostředí	8 %
Dary pro neziskové organizace a jiné organizace podobného charakteru a politické strany	35 % Odpočet nesmí převýšit 10 % základu daně Částka přesahující limit pro základ daně je uplatnitelný po dobu 10 let
Ztráta z minulých let	100 % Uplatnitelný po dobu 18 let Maximální do 50% z aktuální daňové povinnosti u společností s obratem mezi 20 a 60 mil. eur Maximálně do výše 25% z aktuální daňové povinnosti u společností s obratem nad 60 mil. eur
Pracovní poměr s osobou, která byla po dobu více jak 3 měsíce nezaměstnaná¹⁰	Odpočet ve výši 50 % podpory v nezaměstnanosti, kterou by daný pracovním pobíral po dobu jednoho roku

⁹ Započítá se pouze každý rok, kdy vzroste personál společnosti o zdravotně postiženého pracovníka, který bude mít smlouvu s dobou neurčitou.

¹⁰ Kromě nezaměstnanosti, je tam ještě podmínka, že musí po dobu tří měsíců mimo jiné i pobírat podporu v nezaměstnanosti.

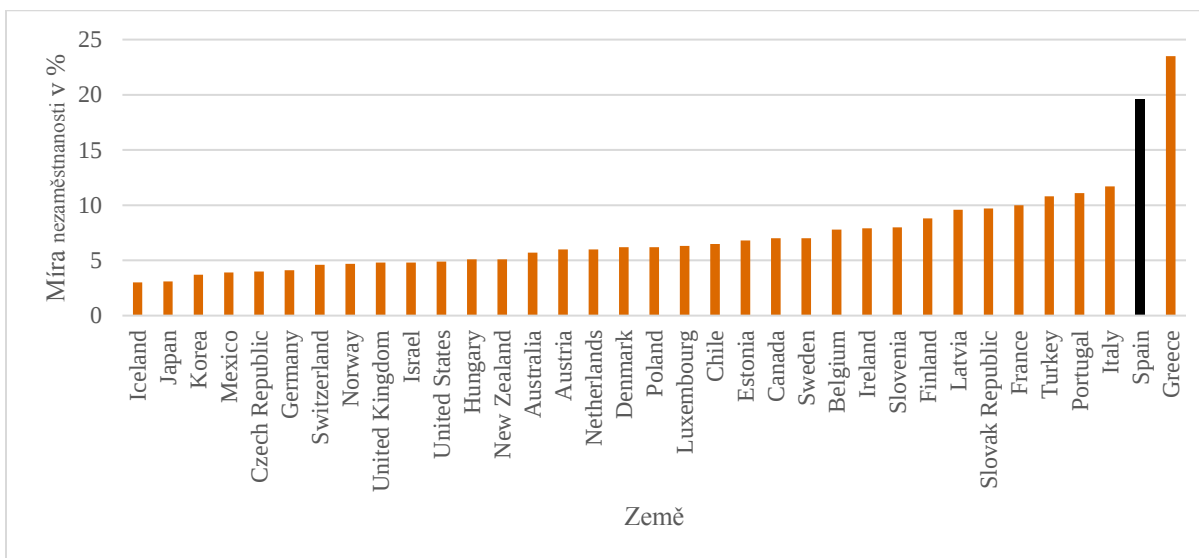
Pracovní poměr s pracovníkem mladším, než je 30 let	Jednorázový odpočet ve výši 3000 euro.
Příjem z prodeje majetku a investice do nemovitostí	Výše odpočtu je diverzifikována dle sazby daně, která je uvalenu na společnost Reinvestiční odpočet 12 % Majetek musí být alespoň 12 měsíců Reinvestice musí být do majetku stejného charakteru
Příjem z prodeje CP nebo podílů na kapitálu společnosti	Výše odpočtu je diverzifikována dle sazby daně, která je uvalenu na společnost Vlastněný podíl by měl být vyšší, než 5 % Vlastnění musí být alespoň 12 měsíců Reinvestice musí být do majetku stejného charakteru

Zdroj: Agencia Tributaria, vlastní zpracování

Z mnoha odpočtů z výše uvedené tabulky je patrná snaha Španělské vlády zvýšit zaměstnanost ve Španělsku. Nezaměstnanost je dlouhodobě velký problém ve Španělsku, čemuž mimo jiné i velkým dílem pomohla ekonomická krize, která probíhala v Evropě mezi lety 2009 a 2010.

Níže uvedený graf ukazuje postavení Španělska z hlediska nezaměstnanosti v kontextu celé OECD v roce 2016, což ještě více opodstatňuje existenci velkého množství odpočtů v oblasti politiky zaměstnanosti.

Graf 6: Míra nezaměstnanosti ve vybraných státech OECD (2016)



Zdroj: OECD Data, vlastní zpracování

Aktivita rozvoje a investice z první poloviny tabulky musí být uskutečňovány na území Španělska. V opačném případě není možné uplatnit odpočet.

Druhou skupinou odpočtů, se kterou se v rámci Španělské legislativy můžeme setkat, jsou odpočty vzniklé za účelem zamezení dvojího zdanění z vnitrostátního hlediska. Tyto odpočty jsou relevantní pro dividendy a další výnosy, které pocházejí z vnitřních zdrojů.

Když společnost započítala dividendy nebo účast na zisku jako součást svého příjmu, tak legislativa umožňuje využít odpočet ve výši 50 % upraveného základu daně¹¹. Odpočet lze zvýšit až na 100 % v případě, že účast je v obou případech alespoň 5 % kapitálu jiné společnosti a to minimálně po dobu jednoho roku. K těmto dividendám se nevztahuje srážková daň, což představuje další bonus. Výše uvedená legislativa se týká případů, kdy je vyplácející osoba rezident a v případě, že osoba, která vyplácí dividendy je nerezident, tak je odpočet daně ve výši odpovídající přijatým dividendám.

4.1.8 Slevy na dani

Ve Španělsku se můžeme setkat pouze se dvěma základními typy slev na dani.

První skupinou jsou slevy, které se týkají příjmů, kterých dosahují společnosti na území Ceuta a Melilla. Tato sleva je výsledkem snahy vlády Španělska podpořit investování v částech země, které jsou relativně vzdálené a zaostalé.

¹¹ Zdanitelný základ daně, který vzniknul na základě držení podílu na zisku nebo držení dividend.

Další skupinou slev jsou slevy ve výši 99 % pro příjmy z poskytování veřejných služeb.

4.1.9 Sazby daně

Ve Španělsku vybírají daně z příjmu právnických osob pouze na centrální úrovni a tedy hodnota sazby daně je stejná jako hodnota kombinované sazby daně.

Jako počáteční báze by se dala uvést všeobecná sazba daně z příjmů korporací, která ve španělsku nabývá hodnoty 25 % za zdaňovací období 2016.

Nově vzniklé společnosti provozující obchodní aktivity jsou zdaňovány v první roce, kdy dosáhly zisku sazbou 15 %. Výjimku tvoří pouze společnosti, které mají být dle jiné legislativní úpravy zdaněny nižší sazbou daně, nebo se jedná o investiční společnost, která splňuje další podmínky uvedené ve španělské legislativě.

Družstva, která jsou rozpočtově chráněna (např. zemědělská družstva, spotřebitelská družstva atd.) jsou zdaňována sazbou 20 %. Činnosti, které daná společnost provádí, ale nesouvisejí s jejich podnikatelskou činností, jsou zdaňovány obecnou sazbou daně.

Úvěrové družstva a „venkovské banky“ jsou zdaňovány obecnou sazbou daně vyjímaje situací, kdy se daná aktivita nevztahuje k podnikatelské činnosti. V takovém případě je aplikovaná sazba daně ve výši 30 %.

Neziskové organizace a subjekty veřejného užitku jsou zdaňovány sazbou daně 10%.

Otevřené investiční společnosti a investiční podílové fondy, společnosti a fondy investující do nemovitostí a fondy veřejné regulace jsou zdaněny sazbou 1 %.

Penzijní fondy nepodléhají zdanění, respektive jejich příslušná sazba daně v tomto případě 0 %.

Finanční instituce a instituce, které se zabývají průzkumem, výzkumem nebo přímo těžbou ložisek uhlovodíků jsou zdaněny sazbou 30 %.¹²

4.2 Korporátní zdanění ve Velké Británii

pokud si vyčleníme prameny práva, které regulují korporátní zdanění ve Velké Británii, tak je nutné vytyčit celkem čtyři hlavní zdroje:

¹²KPMG: Corporate tax rates table [online]. [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>

- Taxes Management Act 1970
- Capital Allowances Act 2001
- Corporation Tax Act 2010
- Finance Act 2016

Velice rozsáhlý dokument je Corporation Tax Act, který se zabývá určitými oblastmi zdanění korporací, jako například některé odpočty (neupravuje odpočty společností, které podnikají v oblasti zemního plynu a ropy). Sazby bychom zde ale hledali marně a proto je nutné doplnit tento pramen práva o Financial Act, který upravuje sazby korporátní daně a je každoročně novelizován.

Zbývající dva prameny práva doplňují oblast korporátního zdanění o výdaje, které souvisí s dlouhodobým majetkem a správními a procesními záležitostmi (upravují například sankce a penále).

4.2.1 Daňový poplatník

Poplatníkem daně z příjmu právnických osob jsou společnosti, které byly založeny dle Zákona o společnostech, neboli (Companies Act), a jedná se o níže uvedené subjekty:

- Akciové společnosti (Public Limited Company)
- Společnosti s ručením omezeným (Private Limited Company)
- Členské kluby (např. Společnosti)
- Vzájemné pojišťovací společnosti
- Družstva
- Další občanská sdružení
- Stálé provozovny nerezidentských společností
- A National Health Service trusty¹³

Stejně jako v předchozích případech Velká Británie diverzifikuje mezi rezidenty a nerezidenty. Pro účely rezidentství jsou důležité dva akty spojené se založením a činností jednotlivých společností. Pokud se jedná o založení, tak pro vznik rezidence je nutné, aby proběhlo dle britského práva. Druhou podmínkou pro vznik rezidence je, aby společnost byla centrálně řízena a kontrolována z Velké Británie.

Rezidenti ve Velké Británii jsou podrobeni zdanění svými celosvětovými příjmy a nerezidenti pouze příjmy z tuzemských zdrojů. Zdanění mimo jiné také podléhají i nerezidenti, ale pouze z příjmů, které získaly svojí činností na území Velké Británie.

¹³ Sdružení poskytovatelů zdravotní péče, kteří vykonávají také významnou obchodní činnost, které nejsou součástí základní zdravotní péče.

4.2.2 Zdaňovací období

Zdaňovací období se shoduje s finančním rokem a tedy období mezi 31. dubnem a 31. březnem. Pokud se daňový subjekt dostane do situace, kdy se účetní období přesáhne 12 měsíců, tak mu vzniká povinnost podávat dvě daňová přiznání. Jedno za období prvních dvanácti měsíců a druhé za zbylé měsíců účetního období (pokud zase nepřesáhne 12 měsíců a nevznikne povinnost podávat třetí daňové přiznání).

Vznik rezidentury vzniká na základě založení dle britské legislativy nebo řízení a kontroly z Velké Británie (zde je sídlo centrálního managementu). Rezidentství zaniká, pokud je subjekt rezidentem jiného státu na základě místa skutečného vedení nebo smlouvy o zamezení dvojího zdanění

4.2.3 Zdaňovaný příjem a základ daně

Proto, abychom určili předmět daně ve velké Británii, je nutné rozdělit příjem, který podléhá zdanění. Celkem je takový příjem rozdělen do osmi kategorií:

- Příjem z podnikání
- Příjem z majetku
- Zisky, které plynou z dlouhodobých půjček
- Zisky, které plynou z derivátových smluv
- Zisky, které plynou z dlouhodobých nehmotných aktiv
- Zisky, které plynou prodejem patentovaných práv a know-how
- Příjmy smíšené (miscellaneous income)¹⁴

Příjmy smíšené představují takové příjmy, které pochází z jiného zdroje, než běžné činnosti podniku nebo investic. Jako příklad by se daly uvést příjmy z licenčních poplatků nebo příjmů v důsledku kurzových rozdílů.

Hodnoty výše uvedených kategorií se následně sečtou. Je nutné myslet na to, že příjmy z různých kategorií mohou mít diverzifikovanou odpočitatelnost.

4.2.4 Základ daně

Stejně jako v předchozím případě vychází z výsledku hospodaření, který se zjistil na aktuální bázi. Pro zachování srovnatelnosti je uložena povinnost vycházet ze základu daně, který byl sestaven dle IFRS. Zdanitelný příjem je popsán v předchozí kapitole v rámci kategorií předmětů daně. V souvislosti

¹⁴ Taxation and Investment in United Kingdom 2015. *Deloitte* [online]. 2015 [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomguide-2015.pdf>

s některými příjmy je samozřejmě možné přiřadit daňově uznatelný náklad. Tato povinnost vznikla na základě Corporation Tax Act 2010 (CAT 2010).

Účetní výsledek hospodaření se upravuje dle níže uvedeného algoritmu:

Tabulka 14: Výpočet korporátní daně – Velká Británie

Zisk jednotlivých kategorií (před zdaněním)	
Z každé kategorie odečteme	Úroky v hrubé výši Přijaté dividendy
Ke každé kategorii přičteme	Uhrazené licenční poplatky Odpisy hmotného majetku Nedaňové náklady (další)
Součet zisků jednotlivých kategorií	
Odečteme	Příplatky na kapitál
Upravený zisk z podnikání	
Přičteme	Přijaté úroky v hrubé výši
Celkový zisk ke zdanění	
Odečteme	Poplatky z příjmů uhrazené v příslušném roce (licenční poplatky)
Čistý zisk ke zdanění	
Vynásobíme	Příslušná sazba
Daň	
Odečteme	Marginal Relief pro firmy z 2. daňového pásma
Daňová povinnost	

Zdroj: Daňáři online, vlastní zpracování

4.2.5 Osvobození

Některé příjmy jsou samozřejmě osvobozené a ve Velké Británii jsou tyto příjmy rozděleny hlavně podle předmětu činnosti korporací a jednotlivá osvobození jsou také popsány v (již zmiňované) Corporation Tax Act 2010. Zde jsou uvedeny mezi osvobozenými příjmy například členské příspěvky odborovým organizacím a podobným institucím. Jednoznačně nejpodrobněji jsou popsány pravidla pro uplatnění osvobození u dobročinných organizací.

Nejvýznamnější skupinou v oblasti osvobození od daně jsou však dividendy. Pokud jsou dividendy přijata od společností, které jsou rezidenty, tak se jsou tyto přijaté dividendy osvobozeny. V případě dividend přijatých od nerezidentních společností, je postup komplikovanější a je nutné diverzifikovat tyto společnosti dle níže uvedené tabulky:

Tabulka 15: Pravidla pro osvobození dividend - Velká Británie

Typ společnosti	Specifikace	Osvobozeno/zdaněno
Malé společnosti	- 50 zaměstnanců - Obrat do 10 mil. € - Bilanční sumou do 10 mil. € - Země zdroje má s Velkou Británií smlouvu o zamezení dvojího zdanění	osvobozeno
Ostatní	- Výjimku tvoří spoučenosti, kde příjemce je vlastníkem 40 % podílu na společnosti ze země zdroje	zdaňováno

Zdroj: GOV.UK, vlastní zpracování

4.2.6 Danově neuznatelné a uznatelné náklady

Proto, aby se náklad považoval za daňově uznatelný ve Velké Británii, tak musí být vynaložen pouze a výhradně na činnosti, které jsou vykonávány v rámci podnikání. Při nesplnění této podmínky jsou náklady považovány za daňově neuznatelné.

Níže je uvedena tabulka, ve které výčet nejvýznamnějších daňově uznatelných a neuznatelných nákladů:

Tabulka 16: Daňově uznatelné a neuznatelné náklady - Velká Británie

Uznatelné	Neuznatelné
- Nezbytné náklady vynaložené za účelem podnikání - Zákonné platby zaměstnancům (včetně pojistného) - Náklady na udělení patentu nebo registrace ochranné známky, pokud tato činnost souvisí s podnikáním - Úroky, které jsou placeny na území Velké Británie a to zálohovou formou od banky, pokud tyto úroky byly vynaloženy za účelem podnikání - Kapitálové výdaje vynaložené za účelem ozdravení půdy	- Náklady vynaložené za jiným účelem, než je podnikání - Platby, které splňují charakteristiky trestného činu, jako jsou například úplatky - Většina darů (může však vzniknout nárok na odpočet od základu daně) - Náklady na reprezentaci

Zdroj: GOV.UK, vlastní zpracování

Pokud se vrátíme k nákladům na reprezentaci, které představují daňově neuznatelný náklad, tak je nutné uvést, že je za určitých podmínek možné zahrnout tento náklad do skupiny uznatelných nákladů a to v případech, kdy je na daru zřetelně vystavené logo (nebo jiný identifikační údaj, který má podobu vizitky) dárce a nejedná se o dar v podobě potravin, tabákových výrobků, či voucherů, které jsou směnitelné za jídlo.

V limitované výši jsou povoleny náklady na vánoční večírky a akce podobného charakteru, které se pořádají pro zaměstnance. Limit pro uznání těchto nákladů je ve výši 150 £ na jednoho zaměstnance.

V neposlední řadě je nutné uvést také limit uznatelnosti nákladů, neboli hodnotu, jakou nesmí daný reklamní či propagační předmět převýšit. Tento limit je pro jednoho příjemce na jeden rok stanoven ve výši 50 £.

4.2.7 Odpisy

Dáňová legislativa ve Velké Británii neoperuje s pojmem „daňový odpis“. Tyto odpisy jsou zaměněny jinou složkou daňových uznatelných nákladů, a to kapitálovými odpočty (Capital Allowances). S bližší úpravou těchto kapitálových odpočtů (resp. úlev) se můžeme setkat v zákoně Capital Allowances Act 2001 (CAA 2001). Celkový zákon obsahuje více jak 350 stran a pokud se podíváme na tento zákon optikou dalších zkoumaných zemí, tak je velice složitý. Na všeobecné úrovni je možné tyto odpočty

popsat jako stanovené procento z hodnoty kapitálového výdaje pro účely odpočtu a to diverzifikovaně v prvním roce (a tedy roce pořízení) a dalších letech. Zároveň zákon stanoví v absolutním vyjádření i maximální částku těchto výdajů.

Pokud se podíváme blíže na tyto odpočty, tak je nutné začít základními skupinami pro účely kapitálových výdajů.

Tři základní skupiny těchto výdajů jsou:

- samostatný majetek (a single asset pool)
- skupina majetku (a class pool)
- hlavní skupina majetku (a main pool)¹⁵

Do kategorie samostatný majetek nesmí daňový poplatník zahrnovat výdaje, které se vztahují k více než jednomu majetku. Můžeme se jednat například o krátkodobá aktiva, lodě a některé stroje.

Další kategorii tvoří tzv. skupina majetku, což, jak napovídá i samotný název, dovoluje plátcům daně zahrnout výdaje, které se vztahují k více, než jednomu majetku. Jedná se tedy o dlouhodobá aktiva.

Poslední kategorii: hlavní skupina majetku zahrnuje zbylé výdaje, respektive ty, které nespádají do předchozích kategorií. Níže je uvedena tabulka vybraných sazeb, které jsou uvedeny v Capital Allowance Act.

¹⁵ GOV.UK: Claim capital allowances [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/capital-allowances/overview>

Tabulka 17: Odpisové sazby, Capital Allowance Act. - Velká Británie

Výdaj	Sazba
Stoje, které spadají do hlavní skupiny Auta zakoupena po 4/2009	18 %
Majetek, který má dobu použitelnosti déle než 25 let	8 %
Integrální součásti budovy	8 %
Investice do továren a (strojních) zařízení	100 % ¹⁶
Elektromobily a auta do určitého emisního limitu	100 %
Majetek přinášející úsporu energií dle seznamu kvalifikovaných technologií, který je pravidelně revidován	100 %

Zdroj: GOV.UK, vlastní zpracování

Na závěr této subkapitoly je nutné uvést, že na rozdíl od jiných forem odčitatelných položek lze výše zmíněný kapitálový výdaj aplikovat opakovaně.

4.2.8 Odpočty

V rámci zanechání konzistence celé práce byla specifická forma odpisů přiřazena do kapitoly odpočty a v rámci této je nutné uvést, že se jedná o odpočet a tedy kapitálovou úlevu.

Další specifickou skupinu úlev tvoří ve Velké Británii úlevy na kreativní průmysl. Jedná se převážně o daňovou úlevu v oblasti:

- filmového průmyslu
- tvorbu animovaných filmů
- televizní produkce
- rozvoje videoher
- divadelního průmyslu¹⁷.

Kromě těchto výše vyjmenovaných odpočtu se ve Velké Británii samozřejmě můžeme setkat se třemi hlavními druhy:

- ztráta z minulých let

¹⁶ Platí pouze pro prvních 250 000 £.

¹⁷ GOV.UK: Corporation Tax: creative industry tax reliefs [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-creative-industry-tax-reliefs#childrenstelevision-tax-relief-ctr>

- dary
- výzkum a vývoj.

Ztráta z minulých let¹⁸

Ztrátu z minulých let je možné uplatnit v plné výši a časová uplatnitelnost těchto ztrát není nijak limitována. Dokonce britská legislativa umožňuje zpětně rozložit ztrátu o jedno zdaňovací období. Daňové ztráty lze rozdělit podle kategorií příjmů, které jsou uvedeny v kapitole 4.2.3 a kompenzace je možná pouze v rámci jedné kategorie, což do značné míry zvyšuje administrativní náročnost evidence, neboť daňový subjekt musí vést pro každou kategorii zvláštní účet.

Od 1. března 2015 banky mají povoleno čerpat ztrátu z minulých let pouze ve výši 50 % dosažených příjmů v rámci daného zdaňovacího období. Mezi další podmínky pro uplatnění.

Ztrátu z minulých let je možné převést také mezi společnostmi a tedy použít pro redukcí daňové povinnosti jiné společnosti v případě, že jsou součástí jedné skupiny. Dvě společnosti jsou součástí jedné skupiny, pokud jedna společnost (matka) má minimálně 75 % podíl na základním kapitálu druhé (dceřiné) společnosti nebo pokud mají dvě společnosti stejnou mateřskou společnost, která má podíl na základním kapitálu obou společností minimálně 75 %. Nepřímá držba je také povolena v případě, že jedna společnost má minimálně 75 % podíl na zisku druhé společnosti, nebo má 75 % podíl na likvidačním zůstatku druhé společnosti.

Dary

Legislativa umožňuje odečíst dary na určité charitativní účely. Velikou roli v oblasti uznatelnosti darů ve velké Británii hraje speciální daňový režim z roku 1990, který nese název “ Gift Aid”.

Proto, aby dar mohl spadat do skupiny daňově uznatelných nákladů, je nutné splnit několik podmínek:

- příjemce daru je rezidentem Velké Británie, nerezident, u kterého příjmy podléhají zdanění ve Velké Británii nebo státním pracovníkem, který pracuje v zahraničí.
- za dar peněžní povahy nedostane dárce žádnou protihodnotu. Již zmiňovaný režim Gift Aid však umožňuje dary (do určité míry) kompenzovat a to dle níže uvedených limitů:

¹⁸ Deloitte: Taxation and Investment in United Kingdom 2015 [online]. 2015 [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomguide-2015.pdf>

Tabulka 18: Pravidla pro odčitatelnost darů - Velká Británie

Hodnota daru	Limit pro kompenzaci
< £ 100	25% hodnoty daru
£ 100 - £ 1000	£ 25
> £ 1000	5% hodnoty daru

Zdroj: GOV.UK, vlastní zpracování

- Hodnota zvýhodnění z poskytnutých darů jedné charitativní společnosti nesmí překročit £ 500, což nám tedy vytváří maximální hodnotu pro jednu společnost.
- Dar v podobě budov, pozemku, kótovaných akcií a cenných papírů pro charitativní společnost.
- Poskytnutí zvýhodnění nesmí prohloubit daňovou ztrátu.
- V případě darování majetku tvoří hranici pro snížení základu daně tržní hodnota daného majetku.

Výzkum a vývoj

Pro aktivaci tohoto zvýhodnění je nutné, aby se jednalo o malý nebo střední podnik, což je dle britské legislativy podnik, který splňuje níže uvedená kritéria:

- maximální počet přepočtených zaměstnanců je menší než 500
- roční obrát je menší než 100 milionu €
- hodnota celkových aktiv nepřesáhne hodnotu 86 milionu €.

Zde je výše odčitatelné položky 125% z celkové částky vynaložené na vědu a výzkum. Jinými slovy daňový poplatník může odečíst od základu daně více jak dvojnásobek vynaložených nákladů. Pro velké podniky je příslušná sazba ve výši 130%.

4.2.9 Slevy na dani

Ve Velké Británii se můžeme setkat se zvláštním typem slev, která se nazývá Marginal Relief. Tato sleva se týká společností, které těží ropu a zemní plyn. Tato sleva tvoří další hraniční bod pro společnosti, které dosahují zisku nad 300 000 £.

Dle Corporation Tax Act 2010 lze využít výše uvedenou slevu při splnění níže uvedených kritérií:

- Jedná se o společnost, která se zabývá těžbou ropy a zemního plynu
- Zisky společnosti se pohybují v rozmezí 300 000 – 1 500 000 £

Marginal Relief umožňuje v rámci výpočtu daňové povinnosti použít níže uvedený vzorec:

$$MR = R \times (U - A) \times \frac{N}{A}$$

Kde:

MR	=	Marginal Relief
R	=	Zlomek pro společnost (stanovuje se každý rok zákonodárci)
U	=	Horní limit zisku
A	=	Navýšený zdanitelný zisk (může být navýšen například o dividendu)
N	=	Zdanitelný zisk

Posledním druhem slevy jsou tzv. patent Box. Ke snížení daňové povinnosti dochází v rámci použité daňové sazby, neboť tato úleva umožňuje použít sazbu daně ve výši 10 %, pokud se jedná o zisk z patentovaných vynálezů.

4.2.10 Sazby

Základní sazba korporátní daně je 19% pro období začínající 1. dubnem 2017. pro období začínající 1. dubnem 2020 se očekává snížení výše sazby korporátní daně na 17%.¹⁹

Jedná se o lineární sazbu daně, která je ale diferencovaná. Rozdílné sazbě daně podléhají společnosti těžící ropu a zemní plyn.

Pokud společnost dosahuje zisku do 300 000 £, tak podléhá zdanění ve výši 19 % a po přesáhnutí této hranice dosahuje zdanění sazbou ve výši 30 %.²⁰

Na závěr této kapitoly je nutné uvést, že nediferencovaná sazba daně u společností, které se nezabývají těžbou ropy nebo zemního plynu, je relativně nová změna legislativy. Ve zdaňovacím období od 1.4.2014 byly společnosti rozděleny do kategorií dle zisku s hraničním částkou 300 000 £ a sazby byly ve výši 21 a 20 %.

4.3 Korporátní zdanění Belgie

V důsledku čtyř úrovní státní správy a jejich působení v daňovém systému je daňový systém v Belgii považován za složitý. Jednotlivé úrovně daňové správy jsou:

- národní

¹⁹ PwC Tax Summaries: United Kingdom [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Corporate-Taxes-on-corporate-income>

²⁰ GOV.UK: Rates and allowances: Corporation Tax Updated 1 April 2017 [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>

- regionální
- provinční
- komunální²¹

Základním pramenem práva zákoník o daních z příjmů (Code des impôts sur le revenu, Wet op de inkomstenbelastingen).

V rámci představení korporátní daně v Belgii je nutné také uvést, že v dubnu 2016 belgická vláda oznámila, že v rámci této daně proběhnou reformy, které budou cílit na větší spravedlnost pro malé a střední podniky. Zatím však žádné legislativní změny nenastaly a není jasné ani datum implementace příslušných změn.

4.3.1 Poplatník daně

Zjednodušená definice poplatníka v rámci Belgie zní:

společnost, která má smysl své existence zisk a zároveň se její sídlo nachází na území Belgie.

Tato definice je pro účely ministerstva financí a představuje zjednodušení podrobnější definici, dle které, jsou poplatníkem daně z příjmu právnických osob subjekty, které splňují několik níže uvedených bodů:

- Jsou založeny řádně dle legislativy Belgie i jiných států
- Mají právní subjektivitu z hlediska belgického i zahraničního práva (může se jednat jak o právo soukromé, tak i veřejné)
- Nejsou osvobozeny od daně z příjmu právnických osob
- Mají na území Belgie sídlo, místo podnikání nebo vedení
- Aktivitu, kterých se daná společnost účastní, mají obchodní nebo jiný ziskový charakter²²

Poplatník korporátní daně v Belgickém království jsou tedy:

- Akciové společnosti (SA/NV)
- Společnosti s ručeným omezeným (SPRL/BVBA)

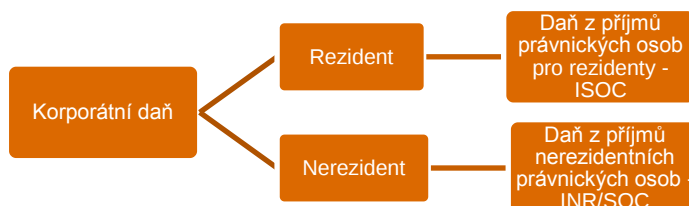
²¹ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

²² Belgium.be: Sociétés [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes

- Asociace
- Družstva
- Další organizace, které se splňují výše uvedené body

Samozřejmě i v Belgii se v rámci korporátní daně rozlišují rezidentské a nerezidentské společnosti. Proto, aby nerezidentská společnost podléhala korporátní dani, tak je nutné, aby vlastnila nemovitost na území Belgie, měla příjmy z kapitálu nebo movitého majetku nebo tvořila zisk na území Belgie. U těchto dvou skupin společností je výše korporátní daně diverzifikovaná a tedy:

Tabulka 19: Korporátní zdanění dle rezidentury - Belgie



Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.2 Zdaňovací období

Zdaňovací období se v Belgickém království shoduje s finančním rokem, a pokud finanční rok odpovídá kalendářnímu roku, tak je daň vyměřena v následujícím roce. Pokud má finanční rok jinou délku než kalendářní rok, tak je vyměřovacím obdobím je kalendářní rok, kdy končí příslušný finanční rok.

4.3.3 Zdaňovaný příjem a základ daně

Za zdanitelný zisk společnosti se dle belgické legislativy považuje celkový (celosvětový) zisk společnosti a to včetně dividend. Zdrojem pro zjištění těchto příjmů jsou finanční výkazy, které jsou vedeny v souladu s belgickými účetními standardy. Zisk zde ještě před tvorbou základu daně nutno provést několika kroky a je nutné dodržet jejich časovou souslednost.

Tabulka 20: Proces výpočtu korporátní daně - Belgie

Určení zdanitelného zisku (viz níže)
Rozdělení hrubého účetního zisku dle zdroje
Odpočet zisku u státu s platnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění (osvobození či jinak vyňaté příjmy)
Odpočty vnitropodnikových dividend (osvobození příjmů z prodeje podílů na společnostech)
Odpočet příjmů z patentů
Uplatnění ztráty z minulých let
Investiční odpočet
Aplikace sazby daně ²³

Zdroj: PORTAIL BELGIUM.BE, vlastní zpracování

Prvním krokem ve výše uvedené tabulce, je úprava hrubého výsledku hospodaření na zdanitelný zisk. Tuto položku tvoří souhrnný zisk společnosti, který představuje jeho celosvětové příjmy. Hrubý účetní zisk je tvořen rozdílem mezi celkovou hodnotou výnosů a nákladů za dané období. Hodnota tohoto zisku se musí upravit na zdanitelný zisk a následně vznikne základ daně. Jakým způsobem se určuje zdanitelný zisk, je v níže uvedené tabulce:

²³ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

Tabulka 21: Výpočet zdanitelného zisku - Belgie

Hrubý účetní zisk	
-	Osvobozené příjmy
+	Daňově neuznatelné náklady
+ / -	Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy
+ / -	Korekce aktiv a pasiv
=	Zdanitelný zisk ²⁴

Zdroj: PORTAIL BELGIUM.BE, vlastní zpracování

Hrubý účetní zisk se následně rozděluje do třech skupin příjmů:

- tuzemské příjmy,
- příjmy ze zahraničí od států, se kterou nemá Belgie podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a
- příjmy ze zahraničí od států, se kterou má Belgie podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.²⁵

Další položky, které vstupují do určení daňové povinnosti z výše uvedené tabulky, jsou popsány v rámci dalších kapitol.

4.3.4 Osvobození

Mezi osvobozené příjmy můžeme řadit vybrané druhy rezerv a dividendy. V případě, že se jedná o rezidenta, tak dochází k osvobození ve výši 95 % celkové hodnoty příjmů vzniklých z dividendových smluv. Zbýlých pět procent je následně zdaněno dle běžných pravidel. Pro uplatnění tohoto osvobození je však nutné splnit ještě několik požadavků:

- Vlastník dividend musí vlastním minimálně 10 % základního kapitálu vlastněné společnosti nebo peněžní hodnota vlastnění přesahuje 2,5 milionu eur
- Společnost rozdělující zisk podléhá korporátnímu zdanění) která se váže na rozdělovaný zisk)
- Vlastník dividend vlastní tyto dividendy po dobu delší, než je jeden rok

²⁴ PORTAIL BELGIUM.BE. *Déclaration à l'impôt des non-résidents - sociétés (INR/SOC)* [online]. [cit. 2015-08-4]. Dostupné z: http://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/declaration/calcul/

²⁵ SKALICKÁ, Hana. *Zdaňování společností v Evropské unii 1. část Belgie* [online]. 2009 [cit. 2015-08-4]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5210v7249-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-1-cast-belgie/>

4.3.5 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Na všeobecné úrovni by se za daňově uznatelné náklady daly považovat ty, které vznikly za účelem zajištění a udržení příjmu. V Belgické legislativě je také zdůrazněn fakt, že pro uznatelnost nákladů velice důležitou roli hraje řádné doložení.

Tabulka 22: Uznatelnost nákladů - Belgie

Uznatelné	Neuznatelné
- Daňové odpisy - Hypotetické úroky (notional Interest) - Nájemné - Licenční poplatky - Odměny za vykonanou práci (platby zaměstnancům) - Pojistné za zaměstnance - Srážková daň z nemovitosti - Daň z komise - Náklady na start-up - Dary (při splnění podmínek a limitů) - Náklady na pořízení automobilu	- Všechny přímé daně - Pokuty, penále a úroky z prodlení - Ztráty z prodeje akcií - 50% nákladů na reprezentaci - Licenční poplatky, úroky a poplatky za služby, které se platí zahraniční společnosti, organizaci nebo fyzické osobě, pokud výnos plynoucí z této transakce ve druhém státě není zdaňován, nebo je zdaňován za výrazně výhodnějších podmínek

Zdroj: PORTAIL BELGIUM.BE, vlastní zpracování

V rámci daňově uznatelných úroků můžeme v tabulce 23 vidět i hypotetické úroky, což představují fiktivní úroky, které si může vytvořit každá belgická společnost, která podléhá korporátnímu zdanění. Tento fiktivní úrok se vypočítá na základě vlastního jmění společnosti, jakoby se jednalo o výpočet v případě půjčky.²⁶ Díky tomuto hypotetickému úroku dochází ke snížení daňového zatížení společností a sazba pro rok 2017 je 1,131% (v případě malých a středních podniků je tato sazba 1,631%).²⁷

Mezi dalšími daňově uznatelnými náklady z výše uvedené tabulky můžeme vidět náklady na startupy. Tímto krokem se belgická vláda snaží podporovat nové technologie a dávají dané společnosti na výběr, zda chce daňově uznat všechny náklady v prvním roce, nebo postupně odepisovat a to po dobu maximálně pěti let.

²⁶ AMCHAM Belgium: Notional Interest Deduction [online]. [cit. 2017-05-26]. Dostupné z: <http://www.amcham.be/policy/corporate-taxation/notional-interest-deduction>

²⁷ KPMG: Belgium: Notional interest deduction rate for 2018 [online]. [cit. 2017-05-26]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/09/tmf-belgium-notional-interest-deduction-rate-for-2018.html>

Dary pro charitativní účely pro splnění podmínek uznatelnosti musí představovat částku vyšší, než je 40 EUR a nižší než 500 000 EUR. Dalším limitem je, že částka poskytnutého daru nesmí přesáhnout 5 % z celkového čistého příjmu za zdaňovací období. Dále je v belgické legislativě taxativně vyjmenován seznam darů, které tvoří daňově uznatelný náklad, mezi kterými jsou i peněžité dary sociálním, vědeckým a kulturním organizacím.

Náklady na pořízení automobilu jsou daňově uznatelné pro belgické společnosti v rozmezí 50 a 120 %. Odčitatelná výše nákladů je závislá na hodnotě automobilu a emisím (CO₂).

Pokud se podíváme na daň z komise, tak svými charakteristikami spíše odpovídá pokutě, neboť vzniká ve chvíli, kdy má právnická osoba povinnost vyplatit příjmy fyzické osobě a během této transakce nedošlo ke správnému zdokumentování příslušné platby. Tato daň má tedy výchovnou funkci a její sazba je ve výši 300 %.

4.3.6 Odpisy

Pokud se podíváme na odpisy z daňového hlediska, tak je nutné uvést, že se zde běžně používají lineární odpisování, neboli Straight-line method. Se souhlasem správce daně je belgickým podnikům také umožněno využít metodu DDB (Double declining balance). Další omezení, které s použitím metody DDB souvisí, je zákaz používání této metody odpisování u nehmotného majetku.

U lineární metody odpisování jsou, stejně jako v předchozích případech, diverzifikované dle charakteristik (a tedy i životnosti) aktiva. Níže je uvedené tabulka, kde jsou uvedeny příklady některých sazeb:

Tabulka 23: Metody odepisování - Belgie

Aktivum	Sazba
Komerční budova	3%
Průmyslová budova	5%
Stroje a zařízení	10%*
Zásoby	20%
Dlouhodobý nehmotný majetek	33,3% ** 20% ***
Vybavení kanceláře, jiné technologické vybavení a goodwill	10% - 20%
Know-how	10%
Automobil	Diverzifikovaná dle doby jeho použití, která se pohybuje v rozmezí 4-5 let

* některé typy 33%

** pokud se vztahuje k výzkumu a vývoji

***ostatní případy

Zdroj: PORTAIL BELGIUM.BE, vlastní zpracování

Kromě výše uvedených aktiv je stanovení doby a sazby plně na dohodě mezi poplatníkem a správcem daně.

4.3.7 Odpočty

V rámci odpočtů existuje celá řada odpočtů a některé z nich dokonce vyžádali pozornost evropské komise, která se zabývala zákonností vybraných odpočtů.

Investiční odpočty²⁸

Tento odpočet se týká majetku, který je nově získán v průběhu finančního období nebo zdaňovacího období za podmínky, že je toto aktivum je pořízeno v rámci podnikání. Jsou však vyloučen aktiva, která se neodepisují a nesmí se jednat o osobní automobil (pokud se nejedná o využití v rámci taxislužby).

²⁸ Federal Public Service FINANCE: Investment deduction [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z: <http://koba.minfin.fgov.be/commande/pdf/brochure-investment-deduction-2015.pdf>

Výše jednotlivých odpočtů se mohou lišit v závislosti na oblasti investování. Příklady některých oblastí investování (včetně příslušné sazby) jsou uvedeny v níže uvedené tabulce:

Tabulka 24: Odpočty v oblasti investic - Belgie

Oblast investování	Výše odpočtu
Investice do ekologického nebo energeticky úsporného aktiva	13,5 %
Investice do cenných papírů	20,5 %
Investice do námořních plavidel	30 %
Investice do zabezpečení	20,5 %

Zdroj: PORTAIL BELGIUM.BE, vlastní zpracování

Příjmy z patentů

Daňová legislativa v Belgii umožňuje využití odpočtu ve výši 80 % z celkového příjmu z vlastnění patentu, a tedy pouze 20 % podléhá zdanění a to sazbou ve výši 33,9 %. Podmínkou pro uplatnění tohoto odpočtu je podílet se na vývoji nebo zdokonalování patentu. K této činnosti musí docházet v rámci vlastního centra výzkumu a vývoje.

Věda a výzkum

Definici vědy a výzkum můžeme najít v zákoně o daních z příjmů a dle této legislativní normy je poplatníkovi daná možnost zahrnutí příslušných nákladů najednou, nebo kapitalizovat s následným odpisováním. Pokud se bude jednat o hmotný majetek, tak je zde možnost pouze odepisování. Celkem pro oblast vědy a výzkumu je hned několik forem podpory, mezi kterými můžeme najít i možnosti využití nákladů jako odpočtu. Celkově je možné odečíst 13,5 % nákladů a u společností, které zaměstnávají méně než 20 zaměstnanců, se může uplatnění tohoto odpočtu rozdělit až na tři zdaňovací období.

Ztráty z minulých let

Ztráty z minulých let napomáhají kompenzovat výnosy z aktuálního účetního období, a tedy snižuje výnos do úrovně ztráty z minulých let. Ztrátu lze uplatnit v plné výši a časová uplatnitelnost není nijak omezena. Jako nejdůležitější podmínkou pro uplatnění tohoto odpočtu belgická vláda uvádí pravidlo, že nesmí dojít ke změně vlastnictví, které není ekonomicky opodstatněné. Zpětné rozložení ztráty (na rozdíl od Velké Británie) možné není.

Režim nadměrného zisku

Tento odpočet je relevantní pouze pro nadnárodní společnosti. Dle belgické legislativy jsou společnosti zdaňovány na základě skutečně zaznamenaného zisku z činností na území Belgie. Tento odpočet vychází z čl. 185 odst. 2 písm. b) zákona o dani z příjmů (Code des Impôts sur les Revenus / Wetboek Inkomstenbelastingen) a umožňuje snížit základ daně o 50 až 90 %. Takové rapidní snížení daňové povinnosti vznikalo na základě porovnání zisku nadnárodní společnosti a průměrným ziskem, který by ve srovnatelné situaci dosáhla samostatná společnost. O tento hypotetický rozdíl se pak zisk společnosti snížil. Jak je již zmíněno za začátku této subkapitoly, zdaňují se činnost na území Belgie a nadnárodní společnosti mají tedy vyšší zisku z důvodu, že patří k nadnárodní skupině, což znamená, že těží převážně z u synergii, úspor z rozsahu, reputace, klientských a dodavatelských sítí či přístupu na nové trhy.

Evropská komise však dospěla k názoru, že tento režim je protiprávní a společnosti, které tento odpočet využívaly, musí doplatit přibližně 700 milionů EUR.²⁹

4.3.8 Sleva na dani

V rámci korporátního zdanění v Belgii se nesetkáváme se slevami, který by se dali dle svoji podstaty přiřadit do této skupiny a v rámci zachování konzistentnosti této práce je nutné uvést, že slevy jsou částečně zastoupeny příslušnými odpočty.

4.3.9 Sazba daně

Základní sazba ze zisku korporací činí 33 % a tato sazba daně je následně zvýšená tříprocentní přírůžkou, která plyne do nižší úrovně státní správy a tedy celková sazba je 33,9 %. U společností, které mají příjem do 322 500 EUR, se v Belgii setkáváme s klouzavou progresivitou. Detailní rozdělení klouzavé sazby u těchto podniků je v níže uvedené tabulce:

²⁹ *Evropská komise - Tisková zpráva* [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_cs.pdf

Tabulka 25: Sazba daně Belgie

Zdanitelný příjem	Daňová sazba
< 25 000	24,25 %
25 000-90 000	31 %
90 000-322 500	34,5 %

Zdroj: PORTAIL BELGIUM.BE, vlastní zpracování

Všechny výše zmíněné sazby jsou také zvýšeny tříprocentní přírůžkou a konečné hodnoty tedy jsou 24,98 %, 31,93 % a 35,54 %.

Existuje však celá řada společností, na které se progresivní zdanění nevztahuje. Výčet nejvýznamnějších zástupců těchto společností můžeme vidět níže:

- Společnosti, jejichž akcie jsou z více jak 50 % vlastněny jinou společností
- Společnosti, které distribují dividendy, a tato distribuce překročila 13 % z hodnoty splaceného kapitálu na počátku finančního roku
- Společnosti, které vyplácí tantiémy menší než 36 000 EUR alespoň jednomu direktoru nebo aktivnímu společníkovi

Dividendy podléhají srážkové dani ve výši 25 % a úroky podléhají této dani sazbou 15 %.

5 Komparace pravidel pro stanovení základu daně a dalších konstrukčních prvků korporátního zdanění

Tato kapitola je věnována porovnání jednotlivých konstrukčních prvků daně mezi Španělskem, Velkou Británií a Belgií. Jednotlivé subkapitoly popisují vybraný prvek nebo soubor prvků a na závěru každé subkapitoly je analýza prvků, u kterých vznikly rozdíly.

5.1 Daňový poplatník

Pokud se podíváme na vymezení subjektů, které podléhají korporátní dani v jednotlivých zkoumaných zemích, tak je nutné podotknout, že ve dvou ze zkoumaných států je podrobný výčet subjektů, které jsou poplatníky korporátní daně. Jedná se o Velkou Británii a Španělsko. V Belgii se omezily výčtem dvou hlavních zástupců poplatníků a dále pouze vymezily pravidla, podle kterých by se další subjekty měly stát poplatníky. Stejně jako ostatní země, mnou zkoumané členské státy rozlišují mezi rezidenty a nerezidenty. Vymezení pravidel pro vznik rezidentury v jednotlivých státech je v následující subkapitole. Jak jsem již psal za začátku této kapitoly, vymezení jednotlivých typů se v základních typech subjektů shodují, ale také samozřejmě dochází i k diverzifikaci v rámci úplného výčtu, což se dá přisuzovat historickým vývojem a zvyky, které hrají také velice důležitou roli při zakládání společností. Jako příklad by se dal uvést zástupce Španělských poplatníků, kterým jsou *komunity, které drží půdu ve společném vlastnictví*. Tento typ společnosti se ve Velké Británii pravděpodobně nevyskytuje pouze z toho důvodu, že takové subjekty na daném území nevznikají a pokud by měly vzniknout, tak by s největší pravděpodobností došlo ke vzniku jiného druhu společnosti, který je ve Velké Británii obvyklý. Za zmínku také stojí typ subjektů ve Velké Británii A National Health Service trusty, což jsou sdružení poskytovatelů zdravotní péče, kteří vykonávají také významnou obchodní činnost, které nejsou součástí základní zdravotní péče.

Tabulka 26: Porovnání- daňové subjekty ve vybraných státech

Velká Británie	Španělsko	Belgie
Akciové společnosti	Právnícké osoby s výjimkou občanských společností	SA/NV (akciové společnosti)
Společnosti s ručením omezeným	Investiční fondy	SPRL/BVBA (s.r.o.)
Členské kluby (např. Společnosti)	fondy joint venture a venture capital	Asociace
Vzájemné pojišťovací společnosti	fondy regulující hypoteční trhy	Družstva
Družstva	Fondy hypoteční sekuritizace	Další ³¹
Další občanská sdružení	Fondy sekuritizace aktiv	
Stálé provozovny nerezidentských společností	Garanční fond investic	
A National Health Service trusty ³⁰	Komunity, které drží půdu ve společném vlastnictví	

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Je nutné si uvědomit, že i když na rozdíl od Velké Británie a Belgie nejsou ve Španělsku explicitně vyjmenovány akciové společnost a společnosti s ručením omezeným, tak tyto společnosti stejně spadají do skupiny poplatníku korporátní daně a to z toho důvodu, že spadají do obšírného vymezení: *Právnícké osoby s výjimkou občanských společností*, které tvoří prvního zástupce subjektů Španělska ve výše uvedené tabulce.

Z výše uvedeného výčtu se zdá být nejhodnějším legislativním řešením belgické vymezení daňového poplatníka, neboť se soustřeďuje spíše na samotný princip a nezabývá se pouhým výčtem subjektů. Tento krok je velice důležitý z hlediska harmonizace a dá se říct, že přejímá stále silnější trend se soustředit na principy a ne na přesně vymezený výčet. V účetnictví se s takovým řešením můžeme setkat v rámci regulace evropského účetnictví.

5.2 Rezidentura

Z hlediska rezidentury, všechny státy vycházejí ze stejného logického základů a liší se pouze ve formulaci dle jednotlivých legislativ. Vždy je tam založení dle příslušné státní legislativy a na zemi daného států

³⁰ Sdružení poskytovatelů zdravotní péče, kteří vykonávají také významnou obchodní činnost, které nejsou součástí základní zdravotní péče.

³¹ Dále není specifický výčet, ale pouze popis charakteristických znaků, které musí být splněné.

sídlo centrální management, který má pravomoc rozhodovat o chodu firmy na nejvyšší úrovni. Ve Velké Británii je navíc v legislativě implementováno pravidlo, že když je subjekt rezidentem ještě jiného státu, tak mu automaticky zaniká rezidentství na území Velké Británie.

Tabulka 27: Porovnání- rezidentura vybraných států

Velká Británie	Španělsko	Belgie
Založena dle britského práva Společnost je řízení a kontrolována z Velké Británie (sídli zde centrální management). Rezidentství zaniká, pokud je subjekt rezidentem jiného státu na základě místa skutečného vedení nebo smlouvy o zamezení dvojího zdanění.	Založení dle Španělské legislativy Sídlo společnosti je na území Španělska Sídlo výkonného řízení ³² je na území Španělska	Založení dle Belgické legislativy Má na území Belgie svoje sídlo, hlavní provozovnu nebo sídlo vedení. Sídlo vedení je místo, kde probíhají rozhodovací procesy v rámci dané společnosti

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Jak je uvedeno výše, v rámci rezidentury nevznikají velké rozdíly a logický základ je stále stejný. Za zmínku také stojí, že v Belgii rezidenti i nerezidenti podléhají zdanění jinou korporátní daní resp. dle jiné právní normy.

5.3 Zdaňovací období

Velice důležitou roli ve zdanění korporací hraje také časový úsek, za který se daň vyměřuje. Níže uvedená tabulka nás seznamuje se základními body, které se vztahují ke zdaňovacímu období a které jsou uvedeny v jednotlivých legislativách.

³² V místě výkonného řízení dle Španělské legislativy musí subjekt mít představitele správy podniku a provádět kontrolu skupiny aktivit.

Tabulka 28: Porovnání: zdaňovací období vybraných zemí

Země	Velká Británie	Španělsko	Belgie
Zdaňovací období	- Shoduje se s finančním rokem - období od 1.4. do 31.3.	- Shodné s účetním obdobím - Nesmí překročit 12 měsíců	- Shodné finančním rokem
Doplnění	Pokud je účetní období delší než 12 měsíců, tak je potřeba podávat 2 daňová přiznání	U bank a finančních institucí musí být stejný jako kalendářní rok.	Pokud vznikne rozdíl mezi kalendářním a finančním rokem, tak vyměřovacím obdobím je kalendářní rok, ve kterém končí příslušný finanční rok.

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Z hlediska zdaňovacího období jsou všechny země velice odlišné, ale i přesto je u všech zkoumaných zemí viditelná silná vazba na dvanáctiměsíční období, které například ve Velké Británii začíná 1. dubna. Nejsilnější vazba na kalendářní rok je ve Španělsku, kde banky a finanční instituce mají zdaňovací období dokonce shodné s finančním rokem. Časovým rámcem, za kdy se podává daňové přiznání je vždy maximálně 12 po sobě jdoucích měsíců a to ve všech zkoumaných zemích.³³

5.4 Příjmy

Na nejvšeobecnější úrovni by se dalo uvést, že výpočet korporátní daně začíná u výsledku hospodaření, který je uveden v účetnictví. V rámci toho se však můžeme setkat s příjmy, které jsou osvobozeny, a tedy nepodléhají zdanění. Tyto příjmy mívají různý charakter a v jednotlivých zemích se mohou lišit, proto je v níže uvedené tabulce taxativně uvedena položka příjmu, která podléhá porovnání v rámci jednotlivých zemí.

³³ EY: Belgium announces corporate tax reform [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z:

<http://www.ey.com/be/en/newsroom/news-releases/tax-alert---belgium-announces-corporate-tax-reform>

Tabulka 29: Porovnání osvobození ve vybraných zemí

	Velká Británie	Španělsko	Belgie
Obchodní zisky	Zdanitelné	Zdanitelné	Zdanitelné
Úroky	Zdaněno	Osvobozeno	15% srážka
Licenční poplatky	Zdaněno	Osvobozeno	Zdaněno
Nájemné	Zdaněno	Osvobozeno	Zdaněno
Dividendy	Přijaté od rezidenta – osvobozeno Přijaté od nerezident – při překročení určitých kritérií zdaněno	Osvobozeno	Osvobozeno do výše 95% celkové hodnoty – rezident 25% srážková daň - nerezident
Dividendy mezi mateřskou a dceřinou společností	Osvobozeno	Osvobozeno	Osvobozeno
Příjmy nepodnikatelských subjektů	Osvobozeno u dobročinné společnosti	Částečné osvobození	Částečné osvobození

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Prvním položkou, která podléhá srovnání mezi jednotlivými státy, jsou obchodní zisky. Tyto zisky samozřejmě představují základní prvek, který podléhá zdanění, a proto je také zdanitelný ve všech členských státech. Ve Velké Británii můžeme najít celou řadu specifických osvobození, mezi kterými můžeme najít i osvobození na zisk zemědělských společností z výstav za předpokladu, že akci pořádají zemědělské společnosti a zisk je použit výhradně pro účely této společnosti.

Největší výčet osvobozených příjmů z výše uvedené tabulky má Španělsko, dle legislativy kterého je nájemné osvobozeno, zatímco ve zbylých státech se jedná o zdanitelný příjem. Také v oblasti dividend se setkáváme s úplným osvobozením, zatímco například v Belgii jsou dividendy osvobozeny do výše 95 % a zbylých 5 % je tedy zdaněno dle obvyklých pravidel v rámci zdanění korporací. Také ve Velké Británii a Belgii rozlišují dividendy, které byly přijaty od rezidentů a nerezidentů. Ve Velké Británii u nerezidentů je také diverzifikace na malé společnosti s příslušnými kritérii a ostatní. Malé společnosti jsou osvobozeny a ostatní jsou zdaněny a je nutné uvést, že s takovou diverzifikací se v rámci belgické nebo španělské legislativy nesetkáváme.

Díky implementaci směrnice rady č. 2003/123/EC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států dochází k osvobození ve všech testovaných státech. Jedná o

směrnici EU a proto je logické (pokud se oprostíme od Brexitu), že všechny státy implementovali tuto směrnici.

Příjmy nepodnikatelských subjektů jsou částečně osvobozeny v Belgii a Španělsku a ve Velké Británii jsou osvobozeny dobročinné společnosti. Pravidla pro uplatnění osvobození u těchto společností jsou ve Velké Británii popsány relativně podrobně (ve srovnání s dalšími osvobozeními v rámci britské legislativy).

Pokud se podíváme na příjmy, které jsou uvedeny ve výše uvedené tabulce v širším kontextu, tak žádné velké rozdíly mezi sledovanými státy nejsou.

5.5 Výdaje

V rámci práce s účetním výsledkem hospodaření a jeho transformace na základ daně je nutné také upravit výdaje (náklady), které se dělí na daňově uznatelné a daňově neuznatelné.

5.5.1 Daňově uznatelné výdaje

Na všeobecné úrovni by se dalo uvést, že za výdaje, o které lze snížit základ daně jsou ty, které jsou nezbytné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tato definice, která mimo jiné platí i v rámci české legislativy platí i v dalších členských státech. V rámci jednotlivých výdajů však nestačí pouze uvést charakteristické výdaje pro jejich uznatelnost, ale je nutný také podrobný výčet jednotlivých výdajů. Tento výčet se samozřejmě kromě uznatelných výdajů také týká i těch výdajů, které v rámci základu daně uznat nelze.

Tabulka 30: Daňově uznatelné náklady ve vybraných zemí

Velká Británie	Španělsko	Belgie
Annual investment allowance ³⁴	Daňové odpisy	Daňové odpisy
Odměny za vykonanou práci (platby zaměstnancům)	Odměny za vykonanou práci (platby zaměstnancům)	Odměny za vykonanou práci (platby zaměstnancům)
Pojistné za zaměstnance	Pojistné za zaměstnance	Pojistné za zaměstnance
Nájemné	Nájemné	Nájemné
Úroky vynaložené za účelem podnikání ³⁵	Daň z převodu nemovitosti a daň z nemovitosti	Hypotetický úrok (notional interest)
Náklady spojené s udělením patentu	Rezervy a opravné položky	Licenční poplatky
Náklady na registraci ochranné známky	Hrazená daň darovací	Srážková daň z nemovitosti Daň z komise ³⁶

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Za zmínku stojí hned první položka ve výčtu daňově uznatelných výdajů ve Velké Británii a to Annual investment allowance. To, že tato položka je ve stejné řadě s daňovými odpisy ve Španělsku a Belgii podtrhuje fakt, že ve Velké Británii daňové odpisy jako takové neexistují a položka Annual investment allowance nahrazuje tyto odpisy v rámci legislativy Velké Británie.

Mezi daňově uznatelnými náklady samozřejmě ve všech sledovaných zemích můžeme najít i náklady za zaměstnance ať se už jedná o odměnu za vykonanou práci nebo pojistné hrazené za zaměstnance.

Zajímavým zástupcem daňově uznatelných nákladů v Belgii jsou náklady na start-upy. Z těmito nákladům se váže celá řada podmínek pro splnění uznatelnosti, ale je jednoznačné, že se belgická vláda snaží tímto podporovat nové technologie nebo přilákat inovátory ze zahraničí. Velice významnou roli v belgickém zdanění také hraje hypotetický úrok (notional interest), neboť představuje významné snížení daňového zatížení korporací. Vypočet tohoto úroků probíhá na základě vlastního jmění společnosti, jakoby se jednalo o úrok v případě půjčky. Sazba pro rok 2017 je 1,131% (v případě malých a středních podniků je tato sazba 1,631%).

³⁴ Jedná se o položku nahrazující daňové odpisy

³⁵ Pokud jsou placeny na území velké Británie a zálohovou formou od banky.

³⁶ Tato daň má výchovnou funkci, neboť povinnost platit tuto daň vzniká ve chvíli, kdy právnická osoba vyplácena příjmy fyzické osobě a nedostatečně/nesprávně zdokumentovala příslušnou platbu. Sazba této daně je 300%.

5.5.2 Daňově neuznatelné výdaje (náklady)

Pro identifikování daňově neuznatelných nákladů je nutné použít inverzní definici k předchozímu tvrzení a to, že se jedná o náklady, které nejsou nezbytné pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto náklady jedním z nejčastějších předmětů sporů v oblasti daní.

Velká Británie	Španělsko	Belgie
- Náklad, který nebyl vynaložen pouze a výhradně za účelem podnikání - Výdaje, které složily, jak k podnikání, tak i pro osobní účely se zahrnou v poměrné výši - Vyplacené dividendy - Dary na charitativní, politické nebo náboženské účely³⁷ - Náklady na reprezentaci	- Výdaje na pořízení majetku (existují výjimky) - Výdaje na zvýšení základního kapitálu (existují výjimky) - Odměny členům statutárního orgánu - Pokuty, penále a úroky z prodlení - Pojistné placená za společníky obchodní společností - Pojistné hrazené na komplementáře komanditní společností - Tvorba účelových fondů (např. rezervní fond) - Náklady na reprezentaci	- Všechny přímé daně - Pokuty, penále a úroky z prodlení - Ztráty z prodeje akcií - 50% nákladů na reprezentaci - Náklady na pořízení automobilu (10 až 40% z celkových nákladů dle stupně emisí) - Licenční poplatky, úroky a poplatky za služby, které se platí zahraniční společnosti, organizaci nebo fyzické osobě, pokud výnos plynoucí z této transakce ve druhém státě není zdaňován, nebo je zdaňován za výrazně výhodnějších podmínek

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Danově neuznatelné náklady se v jednotlivých státech liší. Jak je z výše uvedené tabulky patrné, ve všech sledovaných státech se můžeme setkat s náklady na reprezentaci. Neobvyklou položku v této oblasti však můžeme najít ve Velké Británii, kdy je stanoven limit na vánoční večírky a akce podobného charakteru,

³⁷ U darů je možné využít odpočet v limitované výši dle výše poskytnutého daru

kteř se pořádají pro zaměstnance. Pokud se společnost vejde do stanoveného limitu, tak jsou tyto náklady daňově uznatelné.

Danově neznatelné náklady jsou v jednotlivých zemích tak rozdílné, že je vhodné pro porovnání využít další tabulku, ve které budou podléhat komparaci jednotlivé druhy výdajů. Níže v tabulce je výběr nejčastějších výdajů pro společnost, které velice často hrají zásadní roli v rámci daňové povinnosti jednotlivých států.

	Velká Británie	Španělsko	Belgie
Odpisy	Annual investment allowance	uznatelné	uznatelné
Nájemné (placené)	uznatelné	uznatelné	uznatelné
Výdaje na reprezentaci	neuznatelné ³⁸	neuznatelné	Uznatelné do 50% vynaložených nákladů
Pojistné placené zaměstnavatelem za zaměstnance	uznatelné	uznatelné	uznatelné
Výdaje na vědu a výzkum	uznatelné	Odpočet ve výši 25% výdajů	Odpočet ve výši 13, 5% výdajů ³⁹
Dary	uznatelný při splnění podmínek a limitů	Neuznatelné - Odpočet ve výši 10% výdajů	uznatelný při splnění podmínek a limitů
Daň z příjmů	neuznatelné	neuznatelné	neuznatelné

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Jak již bylo uvedeno na začátku této subkapitoly, odpisy jsou daňově uznatelné ve Španělsku a v Belgii, ale ve Velké Británii jsou zastoupeny kapitálovými výdaji, které jsou také daňově uznatelné.

Nájemné je ve všech sledovaných státech uznatelným daňovým výdajem, stejně jako náklady za zaměstnance a pojistné placené za zaměstnance.

Výdaje na reprezentaci jsou daňově neuznatelné ve Velké Británii a ve Španělsku. V rámci Velké Británie je však nutné uvést, že existují limity v rámci nákladů na vybrané akce (popsáno výše v této subkapitole) a limity pro reklamní a propagační předměty. V Belgii je legislativa benevolentnější a umožňuje uznatelnost nákladů až do 50 % vynaložených nákladů.

³⁸ Existují limity.

³⁹ *Vyzkum-vyvoj.cz: Výťah ze zprávy IBFD o daňové podpoře výzkumu a vývoje* [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z: http://www.vyzkum-vyvoj.cz/Data/files/materialy/vav_vytah_ze_zpravy_ibfd.pdf

Výdaje na vědu a výzkum představují také položku, ke které existuje rozdílný přístup v rámci jednotlivých států. Zatímco jsou ve Velké Británii uznatelné v plné výši, tak ve Španělsku a v Belgii se problematika těchto nákladů řeší odpočtem.

Poslední položkou v rámci výše uvedené tabulky, ve které dochází k diverzifikaci, jsou dary, kdy britská a belgická legislativa umožňuje uznatelnost při splnění určitých podmínek a limitů, ale španělská legislativa pokládá tyto náklady za neuznatelné a problematiku těchto nákladů řeší přes odpočty.

5.6 Odpisy

Odpisy hrají také velkou roli při určování základu daně a v jednotlivých odpisových politikách jsou také velké rozdíly.

Jednotlivé odpisové politiky jsou popsány v níže uvedené tabulce.

	Velká Británie	Španělsko	Belgie
způsob odpisování	Annual investment allowance	Lineární odpisování, Zrychlený způsob odpisování, odpisování s pomocí metody SYD	Lineární odpisování, DDB (po souhlasu správce daně)
Další informace	Odpisování představuje kapitálový výdaj. Jsou stanoveny procenta z hodnoty kapitálového výdaje pro jednotlivé roky odepisování Tabula v příslušné kapitole	Majetek je rozdělen do deviz a následně do skupení Sazby jsou součástí oficiálních tabulek Podniky mohou požádat o sestavení speciálního plánu odpisování Tabula v příslušné kapitole	Majetek je rozdělen do skupin a následně jsou jednotlivé lineární sazby. Tabula v příslušné kapitole

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Zatímco dle Španělské legislativy vedle lineárního odpisování nebo zrychleného způsobu odpisování je umožněna metoda SYD, tak v Belgii mají společnosti na výběr mezi lineárním odpisováním a metoda DDB. Rozdělení majetku do skupin je samozřejmě přítomno ve všech sledovaných státech, ale ve Španělsku je rozdělení detailnější, neboť je kromě deviz (skupin majetku) rozdělen také do podskupin v rámci jednotlivých deviz.

Odpisování ve Velké Británii není tvořeno pomocí účetních odpisů ani jiných odpisů. Žádná ekonomika by se samozřejmě neobešla bez odpisů a ani bez jeho kompenzace. Nástrojem této kompenzace jsou ve Velké Británii kapitálové výdaje. Tyto výdaje upravuje zákon Capital Allowances Act 2001 (CAA 2001), který upravuje problematiku kapitálových úlev. Další pravidla jsou popsána v rámci příslušných kapitol této práce.

Legislativy všech zemí se zabývají velice detailně problematice odpisování nebo příslušných kapitálových výdajů a umožňují rozdělit majetek dle jejich životnosti a užitelnosti co nejpresněji.

5.7 Ztráta z minulých let

Uplatnitelnost ztrát z minulých let může také velice významně pozměnit konečnou daňovou povinnost a proto je mu věnována tato subkapitola. Dalším důvodem pro uvedení ztrát z minulých let do samostatné kapitoly byly značné rozdíly mezi jednotlivými zkoumanými státy.

Tabulka 31: Porovnání ztráty z minulých let

	Velká Británie	Španělsko	Belgie
Uplatnitelná výše	100%	70% čistého zdanitelného zisku (nebo i jiná výše dle výše obrátu) ⁴⁰	100%
Časová uplatnitelnost	Není limitovaná	18 let (15 let – do roku 2011)	Není limitovaná
Další podmínky pro uplatnitelnost	Danové ztráty jsou rozděleny podle kategorie příjmů a může dojít ke kompenzaci pouze v rámci této kategorie. Zpětně lze rozložit o jedno zdaňovací období.	Maximální do 50% z aktuální daňové povinnosti u společností s obrátem mezi 20 a 60 mil. eur. Maximálně do výše 25% z aktuální daňové povinnosti u společností s obrátem nad 60 mil. eur	Nesmí dojít ke změně vlastnictví, které nemá ekonomické opodstatnění. Zpětné ztráty rozložit nelze.

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

⁴⁰ Absolutní limit pro uplatnění ztráty je 1 milion EUR.

Velká Británie a Belgie umožňuje 100 % uplatnění ztrát, které společnost dosáhla v minulých letech, tak ve španělsku je tato výše diverzifikována dle výše obratu a maximální výše uplatnění je vyšší hodnota ze 70% čistého zdanitelného zisku a 1 milionu EUR. Jednotlivé limity jsou také popsány ve výše uvedené tabulce v kolonce další podmínky pro uplatnitelnost. V rámci uplatnitelnosti ztráty je dle britské legislativy umožněno kompenzovat pouze v rámci jednotlivých kategorií příjmů, s čímž se nesetkáme ani ve Španělsku, ani v Belgii.

Časová uplatnitelnost je bez limitu dle britské legislativy a dle belgické legislativy. Španělsko však umožňuje využít ztráty z minulých let po dobu 18 let a v případě, že se jedná o ztráty, které vznikly do roku 2011, tak dokonce 15 let.

Dle legislativy všech zkoumaných zemí je možné uplatnit ztrátu z minulých let v plné výši pro většinu společností a časová uplatnitelnost je také relativně benevolentní, neboť se v rámci OECD může se setkat i se státy, kde je časová uplatnitelnost pět let (Česká republika).

5.8 Slevy na dani

V rámci slev jsou mezi jednotlivými státy velké rozdíly a každá z vybraných zemí se soustředí na specifickou oblast. Ve Španělsku se s pomocí slev snaží zvýšit investiční atraktivitu některých oblastí, které jsou relativně vzdálené a zaostalé, jako například území Ceuta a Melilla. Ve Velké Británii jsou zdánlivě privilegováni společnosti, které se zabývají těžbou ropy a zemního plynu. Tyto společnosti však následně podléhají zdanění příjmu z ropy a zemního plynu (Petroleum Revenue Tax) a výše uvedené osvobození tedy představuje určité snížení daňového zatížení těchto společností. Belgie slevy na dani kompenzuje příslušnými odpočty, neboť i samotný algoritmus tvorby základu daně je velice rozdílný ve srovnání se zbylými zkoumanými státy.

Vzhledem k velkým rozdílům mezi zkoumanými státy jsem v předchozích kapitolách zvolil jako kritérium porovnání nejenom konstrukční prvky daně, ale dle jednotlivé položky (příjmy, výdaje atd.), což umožní lépe alokovat jednotlivé položky a nedochází ke zkreslení, neboť například nějaká položka dle porovnání sice může chybět ve slevách, ale má také svého zástupce mezi odpočty.

5.9 Sazby daně

Jedná se o konstrukční prvek daně, který má zásadní vliv na konečnou daňovou povinnost. Jednotlivé sazby daně ve sledovaných zemích jsou dost odlišné a v níže uvedené tabulce jsou znázorněny jednotlivé charakteristiky sazeb korporátní daně, které jsou rozdělené dle sledované země.

Tabulka 32: Porovnání sazby daně

	Velká Británie	Španělsko	Belgie
Sazba dle předmětu/ subjektu	Diferencovaná *	Diferencovaná**	Jednotná
Sazba dle velikosti základu daně	Relativní/Lineární	Relativní/Lineární	Relativní /Progresivní
Vývoj sazby mezi lety 2006 a 2014	-10 %	-10 %	0%
Kombinovaná sazba daně	19 %	25 %	33,99 %
Minimální sazba	10 %	0 %	24,25 % (24,98 %)
Maximální sazba	30 %	35 %	33 % (33, 99 %)
Další poznámky	Maximální sazba daně se vztahuje na společnosti těžící ropu a zemní plyn.	U penzijních fondů je nulová sazba daně. Nejvyšší sazba daně je pro společnosti zabývající se průzkumem, výzkumem nebo těžbou ložisek uhlovodíků.	Všechny sazby daně musí projít tříprocentním zvýšením, což představuje přírůžku určenou do nižších úrovní státní správy

* Společnosti těžící ropu a zemní plyn mají specifickou sazbu daně

**V závislosti na splnění kritérií stanovených v zákoně

Zdroj: zdroje z předchozích kapitol

Ve Velké Británii a Španělsku je sazba daně diferencovaná a lineární, kdy je vyšší sazba daně uvalena na společnosti, kteří se zabývají těžbou ropy, zemního plynu nebo těžbou uhlovodíků. Zatímco jsou Velké Británii odděleny pouze již zmíněné společnosti zabývající se těžbou, tak ve Španělsku jsou sazby rozděleny hned do několika skupin dle subjektu, který podléhá zdanění. Jedná se celkem o jedenáct skupin.

Nejvyšší kombinovaná sazba daně je v Belgii, což odpovídá tvrzení, že Belgie má jedno z nejvyšších zdanění korporací v rámci OECD. V rámci sazeb daně je belgické úprava korporátního zdanění také specifická v tom, že jednotlivé sazby daně musí projít tříprocentním zvýšením, což představuje přírůžku určenou do nižších úrovní státní správy.

V tabulce výše můžeme také vidět vývoj sazby mezi lety 2006 a 2014. tato položka v tabulce znárodňuje to, do jaké míry jednotlivé členské státy podlely tlaku na snížení korporátní daně, kterou na ně klade snižující se konkurenceschopnost v důsledku příliš vysokých sazeb korporátní daně.

Závěr

V rámci moji diplomové práce bylo hlavním cílem porovnání legislativní úpravy korporátní daně ve vybraných členských státech OECD se zaměřením na tvorbu základu daně. Dílčím cílem mojí práce bylo určení vlivu jednotlivých akcí BEPS na korporátní zdanění nejen jako celku, ale i v rámci zkoumaných zemí. Porovnání podléhaly Velká Británie, Belgie a Španělsko.

V mé diplomové práci pracuji jak s legislativní úpravou korporátního zdanění sledovaných zemí, tak i s cizojazyčnou literaturou a internetovými zdroji. V rámci popisu základních definic používám i české knižní publikace.

Největším problémem v rámci této diplomové práce bylo zajištění dostatečně odborné a aktuální literatury, která upravuje korporátní zdanění. Kvalita poskytovaných informací v rámci jednotlivých států se velice lišila, což v konečném důsledku neumožnilo v maximálně podrobné míře popsat jednotlivé systémy zdanění a bylo nutné dospět k určitému kompromisu z důvodu zajištění konzistentnosti celé práce.

V rámci první kapitoly se zabývám teoretickým úvodem, a tedy seznámením se základními definicemi konstrukčních prvků korporátní daně a vymezením významu korporátního zdanění, kde využívám, jak jsem již psal výše, knižní publikace.

Ve druhé kapitole se zabývám korporátním zdaněním optikou OECD. V této kapitole také porovnávám vývoj kombinované sazby korporátní daně mezi lety 2010 a 2016 ve všech členských zemích OECD a v rámci této analýzy jsem dospěl ke zjištění, že ve Španělsku, Velké Británii a Belgii došlo k poklesu této sazby daně. V rámci výše kombinované sazby daně patří Belgie mezi státy s nejvyšší mírou této daně optikou celé OECD. Španělsko se pohybuje okolo průměru této hodnoty a Spojené království patří mezi státy s relativně nižším zdaněním korporací. Z hlediska výnosů korporátního zdanění největší výkyvy od průměru mělo Španělsko a zbylé dva členské státy se pohybovaly velice blízko průměru po celé sledované období od roku 2000 do roku 2015. K identickému trendu u všech sledovaných států jsem dospěl i v případě podílu výnosů korporátní daně na celkovém výnosu. Výjimku tvořila pouze Belgie, která byla ve sledovaném období od roku 2000 do roku 2015 pod průměrem OECD.

V rámci další kapitoly jsem se zabýval iniciativou BEPS a jednotlivými akcemi. U všech patnácti akcí jsem analyzoval dopad na tvorbu základu daně a korporátní zdanění jako takové, jak z hlediska konceptu, tak i implementace v rámci jednotlivých států. Ve všech sledovaných státech jsem pozoroval velkou snahu implementovat jednotlivé akce BEPS (v případě, že nejsou již v určité podobě implementovány). Je nutné však podotknout, že u velkého množství akcí se očekává implementace v horizontu několika let. Z hlediska základu daně v oblasti zdanění korporací hraje velkou roli akce číslo čtyři, kde jsou stanoveny

limity pro uznatelnost úroků. Všechny sledované země příslušná pravidla již implementovala nebo hodlají implementovat v horizontu několika let. Belgie již má dohodnuté limity v rámci uznatelnosti úroků. Tyto limity jsou na základě EBITDy a Belgie má povinnost na základě příslušné směrnice tyto limity implementovat. Velká Británie očekává schválení příslušné legislativy na konci roku 2017 a jediné Španělsko již má implementovaná vhodná pravidla. Z hlediska dalších akcí není přímá vazba na korporátní zdanění, ale je zde však možnost, že díky vhodným kontrolním mechanismům a požadavkům na dokumentaci nebude pro daňový subjekt tak jednoduché skrýt určité aktivum a tím i vznikne nový předmět daně, který podléhá zdanění korporací.

Ve čtvrté kapitole jsem se zabýval úpravou korporátních daní ve Španělsku, Velké Británii a Belgii v rámci jednotlivých legislativ a v páté kapitole jsem na vybrané konstrukční prvky daně aplikoval metodu komparace. V rámci této kapitoly jsem také pro zvýšení přehlednosti vytvořil jednotný základ, který se skládal z logicky seřazených konstrukčních prvků daně a tento základ aplikoval při popisu Španělska, Velké Británie a Belgie.

V páté kapitole jsem dospěl hned k několika dílčím závěrům. V rámci komparace daňového poplatníka korporátní daně se zdá být nejhodnějším legislativním řešením Belgické vymezení, neboť se soustřeďuje spíše na samotný princip a nezabývá se pouhým výčtem subjektů. V rámci rezidentury nevznikají velké rozdíly a logický základ je stále stejný. Za zmínku stojí pouze fakt, že v Belgii rezidenti i nerezidenti podléhají zdanění jinou korporátní daní resp. dle jiné právní normy. V rámci zdaňovacího období jsou všechny země značně odlišné, ale i přesto je viditelná silná vazba na dvanáctiměsíční období u všech zkoumaných zemí. Na nejvšeobecnější úrovni by se dalo uvést, že výpočet korporátní daně začíná u výsledku hospodaření, který je uveden v účetnictví. V rámci toho bylo nutné zkoumat jednotlivé příjmy a výdaje (náklady) a určit zda se jedná o osvobozené příjmy nebo z pohledu výdajů, zda se jedná o daňově uznatelné, či neuznatelné náklady. Sice se u příjmů můžeme setkat s celou řadou odlišností mezi sledovanými státy, v širším kontextu, řádné velké rozdíly v této oblasti nejsou. V rámci daňově daňově uznatelných nákladů v Belgii jsou náklady na start-upy, z čehož vyplývá, že se belgická vláda snaží tímto podporovat nové technologie nebo přilákat inovátory ze zahraničí. Velice významnou roli v belgickém zdanění také hraje hypotetický úrok (notional interest). Výpočet tohoto úroků probíhá na základě vlastního jmění společnosti, jakoby se jednalo o úrok v případě půjčky. Jedná se o velice významné snížení daňového zatížení korporací. Daňově neuznatelné náklady se v jednotlivých státech velice liší a rozdíly můžeme najít jak u výdajů na vědu a výzkum, výdajů na reprezentaci, tak i u darů. V rámci odpisů je velice zajímavá britská legislativní úprava, kde se místo odpisů využívají kapitálové výdaje. I přesto, že se odpisování mezi jednotlivými státy značně liší, tak je nutné uvést, že legislativy všech zemí v této oblasti se zabývají velice detailně problematice odpisování a umožňují rozdělit majetek dle jejich

životnosti a užitnosti co nejpřesněji. Ve všech zkoumaných zemí je možné uplatnit ztrátu z minulých let pro většinu společností a časová uplatnitelnost je také relativně benevolentní, neboť minimální doba mezi zkoumanými státy je ve Španělsku a jedná o časový úsek 18 let, což je několikanásobně víc, než například v České republice. Ve Španělsku je maximální limit pro uplatnění ztráty z minulých a maximální výše uplatnění je vyšší hodnota ze 70% čistého zdanitelného zisku a 1 milionu EUR. Ve zbylých sledovaných zemích je umožněno 100% uplatnění této položky. Jak je již v této kapitole uvedeno, jednotlivé sazby daně se velice liší a za zmínku stojí Belgie, kde všechny sazby musí projít tříprocentním zvýšením, což představuje přírážku určenou do nižších úrovní státní správy.

Z informací výše popsaných jsem dospěl k závěru, že nejkomplikovanější úprava zdanění korporací je v Belgii, neboť obsahuje celou řadu výjimek, které v ostatních sledovaných státech nejsou, a velice často se jedná o specifické záležitosti, u které je velice obtížné udělat komparaci. Výše uvedený fakt potvrzuje i komplikovaný postup tvorby základu daně v Belgii. Otázkou však zůstává, zda to odradí mezinárodní společnosti, které donedávna mohly snížit svůj základ daně až o 90 % v rámci speciálního režimu nadměrného zisku, o kterém píše v rámci kapitoly 4.3.7.

Seznam grafů

Graf 1: Výše kombinované sazby korporátní daně pro rok 2016	19
Graf 2: Podíl výnosů korporátních daní na HDP: průměr OECD.....	19
Graf 3: Podíl výnosů korporátních daní na HDP ve vybraných zemích	20
Graf 4: Podíl výnosů korporátních daní k celkovému zdanění: průměr OECD.....	21
Graf 5: Podíl výnosů korporátních daní na celkovém zdanění ve vybraných zemích	21
Graf 6: Míra nezaměstnanosti ve vybraných státech OECD (2016).....	49

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vývoj sazby daně v jednotlivých státech OECD v letech 2010-2015	16
Tabulka 2: Kombinovaná sazba daně z příjmu právnických osob v zemích OECD v letech 2010-2016...	17
Tabulka 3: Komparace vývoje sazby korporátní daně a kombinované sazby daně mezi lety 2010 a 2016	18
Tabulka 5: Reakce na BEPS - Belgie.....	30
Tabulka 6: Reakce na BEPS - Španělsko.....	32
Tabulka 7: Reakce na BEPS - Velká Británie.....	34
Tabulka 8: Výpočet korporátní daně ve Španělsku.....	39
Tabulka 9: Španělsko - osvobození od daně	40
Tabulka 10: Osvobození vybraných položek - Španělsko	41
Tabulka 11: Daňové neuznatelné náklady - Španělsko.....	43
Tabulka 12: Odpisové sazby - Španělsko	45
Tabulka 13: Odpisové sazby II - Španělsko.....	45
Tabulka 14: Odpočty- Španělsko	46
Tabulka 15: Výpočet korporátní daně – Velká Británie	53
Tabulka 16: Pravidla pro osvobození dividend - Velká Británie.....	54
Tabulka 17: Daňově uznatelné a neuznatelné náklady - Velká Británie.....	55
Tabulka 18: Odpisové sazby, Capital Allowance Act. - Velká Británie.....	57
Tabulka 19: Pravidla pro odčitatelnost darů - Velká Británie.....	59
Tabulka 20: Korporátní zdanění dle rezidentury - Belgie.....	62
Tabulka 21: Proces výpočtu korporátní daně - Belgie	63
Tabulka 22: Výpočet zdanitelného zisku - Belgie	64
Tabulka 23: Uznatelnost nákladů - Belgie	65
Tabulka 24: Metody odepisování - Belgie.....	67
Tabulka 25: Odpočty v oblasti investic - Belgie	68
Tabulka 26: Sazba daně Belgie	70
Tabulka 27: Porovnání- daňové subjekty ve vybraných státech	72
Tabulka 28: Porovnání- rezidentura vybraných států	73
Tabulka 29: Porovnání: zdaňovací období vybraných zemí	74
Tabulka 30: Porovnání osvobození ve vybraných zemí	75
Tabulka 31: Daňově uznatelné náklady ve vybraných zemí.....	77
Tabulka 32: Porovnání ztráty z minulých let.....	81
Tabulka 33: Porovnání sazby daně	83

Zdroje

Literatura:

1. KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 275 stran. ISBN 978-80-7478-841-3.
2. ŠIROKÝ, Jan a kol. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. xvi, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
3. ŠIROKÝ, Jan. Daň v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013. 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
4. SKALICKÁ, H.: Harmonizace zdaňování korporací v EU. Disertační práce. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 236 s. Vedoucí disertační práce Doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc. Edice PhD Thesis, sv. 509, ISSN 1213-4198. ISBN 978-80-214-3814-9.
5. VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. Daňový systém ČR 2016. 13. aktualizované vydání. Praha: 1. VOX a.s., 2016. 393 stran. Ekonomie. ISBN 978-80-87480-44-1.
6. SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 355 s. Daňová řada. ISBN 978-80-7478-035-6.

Články:

7. SZAROWSKÁ, Irena. JAK VYSOKÉ JE KORPORÁTNÍ DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ? *Acta academica karviniensia*. 1998-, **2011**(2), 12.

Internetové zdroje:

8. OECD Data: Tax on corporate profits [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm#indicator-chart>
9. OECD Data: Unemployment rate [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: <https://data.oecd.org/unemp/unemployment-rate.htm>
10. Organisation for Economic Co-operation and Development: History [online]. [cit. 2017-04-07]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/about/history/>

11. MFCR: Mezinárodní iniciativy proti vyhýbání se daňovým povinnostem v oblasti přímých daní [online]. [cit. 2017-04-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/mezinarodni-spoluprace/aktuality/2016/mezinarodni-iniciativy-proti-vyhybani-se-24656>
12. Deloitte: BEPS Actions Implementation Matrices [online]. [cit. 2017-04-06]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-action-implementation-matrices.html>
13. Agencia Tributaria: Who is subject to Corporation Tax? [online]. [cit. 2017-04-15]. Dostupné z: http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/en_gb/Inicio/
14. Manual práctico: Sociedades 2015 [online]. [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/DIT/Contenidos_Publicos/CAT/AYUWEB/Biblioteca_Virtual/Manuales_practicos/Sociedades/Manual_Sociedades_2015.pdf
15. KPMG: Corporate tax rates table [online]. [cit. 2017-04-20]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html>
16. KPMG: Belgium: Notional interest deduction rate for 2018 [online]. [cit. 2017-05-26]. Dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/09/tmf-belgium-notional-interest-deduction-rate-for-2018.html>
17. Deloitte: Taxation and Investment in United Kingdom 2015 [online]. 2015 [cit. 2016-02-04]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomguide-2015.pdf>
18. GOV.UK: Claim capital allowances [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/capital-allowances/overview>
19. GOV.UK: Corporation Tax: creative industry tax reliefs [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-creative-industry-tax-reliefs#childrenstelevision-tax-relief-ctr>
20. PwC Tax Summaries: United Kingdom [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Corporate-Taxes-on-corporate-income>
21. GOV.UK: Rates and allowances: Corporation Tax Updated 1 April 2017 [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>
22. Portail Belgium.be [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: <https://www.belgium.be/en>

23. Belgium.be: Sociétés [online]. [cit. 2017-04-25]. Dostupné z:
https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes
24. *Federal Public Service FINANCE: nvestment deduction* [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z:
<http://koba.minfin.fgov.be/commande/pdf/brochure-investment-deduction-2015.pdf>
25. *Evropská komise - Tisková zpráva* [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z:
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_cs.pdf
26. *EY: Belgium announces corporate tax reform* [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z:
<http://www.ey.com/be/en/newsroom/news-releases/tax-alert---belgium-announces-corporate-tax-reform>
27. *AMCHAM Belgium: Notional Interest Deduction* [online]. [cit. 2017-05-26]. Dostupné z:
<http://www.amcham.be/policy/corporate-taxation/notional-interest-deduction>
28. *Vyzkum-vyvoj.cz: Výťah ze zprávy IBFD o daňové podpoře výzkumu a vývoje* [online]. [cit. 2017-04-29]. Dostupné z: http://www.vyzkum-vyvoj.cz/Data/files/materialy/vav_vytah_ze_zpravy_ibfd.pdf
29. *Daňari online: Zdaňování společností ve Velké Británii* [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34810v44427-zdanovani-spolecnosti-ve-velke-britanii/?search_query=\\$issue=1I420](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34810v44427-zdanovani-spolecnosti-ve-velke-britanii/?search_query=$issue=1I420)
30. *Daňari online: Zdaňování společností v Evropské unii 1. část Belgie* [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5210v7249-zdanovani-spolecnosti-v-evropske-unii-1-cast-belgie/?search_query=Zda%C5%88ov%C3%A1n%C3%AD+spole%C4%8Dnost%C3%AD+v+Evropsk%C3%A9+unii
31. *Daňari online: Zpět na výsledky hledání Zdaňování společností ve Španělsku* [online]. [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34053v43530-zdanovani-spolecnosti-ve-spanelsku/?search_query=%24issue%3D1I418