Vysoká škola ekonomická v Praze
Fakulta financí a účetnictví
Katedra veřejných financí
Studijní obor: Zdanění a daňová politika



Korporátní daň ve vybraných asijských zemích a její dopady na konkurenceschopnost

Autor diplomové práce: Bc. Olga Murzinskaya
Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Lenka Láchová, CSc.
Rok obhajoby: 2018

Čestné prohlášení:

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „Korporátní daň ve vybraných asijských zemích a její dopady na konkurenceschopnost“ jsem vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne …….

Podpis …….

Poděkování

Ráda bych poděkovala doc. Ing. Lence Láchové, CSc. za vedení této práce, za cenné rady a komentáře, které mi poskytla.

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá srovnáním konkurenceschopnosti tří asijských zemí, a to Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu. Hlavní myšlenkou práce je charakteristika indikátorů, které ovlivňují konkurenceschopnost zmíněných zemí. V práci je popsán daňový systém daných států, přičemž jsou zde zmíněna práva a povinnosti daňových poplatníků, procesní postupy a také jednotlivé kroky úpravy výsledku hospodaření. V poslední části diplomové práce je uvedena komparace všech relevantních indikátorů ovlivňujících konkurenceschopnost země. Na základě zjištěných výsledků je v závěru vyhodnocena konkurenční síla Hongkongu, Singapuru i Tchaj-wanu.

Klíčová slova

konkurenceschopnost; asijské země; daňový systém; Hongkong; Singapur; Tchaj-wan

Abstract

This diploma thesis deals with the comparison of the competitiveness of three Asian countries – Hong Kong, Singapore and Taiwan. The main idea of the thesis is a description of the indicators, which influence the competitiveness of the mentioned countries. The thesis describes the tax system of the states including taxpayers' rights and obligations, procedural process and also the individual steps of profit adjustments. The last part of the diploma thesis presents a comparison of all relevant indicators influencing the competitiveness of the country. Based on results, the competitive strength of Hong Kong, Singapore and Taiwan is evaluated in the end.

Key words

Competitiveness; Asian countries; tax system; Hong Kong; Singapore; Taiwan

Obsah

Úvod 7
1 Konkurenceschopnost 9
2 Korporátní daň Hongkongu 16
2.1 Základní informace o zemi 16
2.2 Daňové ukazatele 17
2.2.1 Daňový mix 17
2.2.2 Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech státu 17
2.2.3 Daňová kvóta 18
2.3 Daňoví poplatníci 19
2.4 Základ daně 19
2.4.1 Zdanitelné příjmy 20
2.4.2 Náklady v základu daně 21
2.4.2.1 Daňově uznatelné náklady 21
2.4.2.2 Daňově neuznatelné náklady 22
2.4.2.3 Odpisy 22
2.4.2.4 Dary 23
2.4.3 Výpočet daňové povinnosti 23
2.4.4 Odpočty od základu daně 24
2.4.5 Sazba daně 24
2.4.6 Slevy na dani 25
2.5 Správa daně 25
3 Korporátní daň Singapuru 27
3.1 Základní informace o zemi 27
3.2 Daňové ukazatele 28
3.2.1 Daňový mix 28
3.2.2 Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech státu 28
3.2.3 Daňová kvóta 29
3.3 Daňoví poplatníci 30
3.4 Základ daně 31
3.4.1 Zdanitelné příjmy 31
3.4.2 Náklady v základu daně 32
3.4.2.1 Daňově uznatelné náklady 33
3.4.2.2 Daňově neuznatelné náklady 33
3.4.2.3 Odpisy 34

3.4.3 Výpočet daňové povinnosti ... 35
3.4.4 Odpočty od základu daně ... 35
3.4.4.1 Zpracování ztrát ... 35
3.4.4.2 Dary ... 35
3.4.4.3 Investiční výdaje dle programu PIC ... 37
3.4.4.4 Výdaje na výzkum a vývoj ... 38
3.4.4.5 Výdaje na opravu a rekonstrukci provozovny ... 38
3.4.5 Sazba daně ... 38
3.4.6 Slevy na dani ... 40
3.4.7 Daňové pobídky ... 40
3.5 Správa daně ... 41
4 Korporátní daň Tchaj-wanu ... 43
4.1 Základní informace o zemi ... 43
4.2 Daňové ukazatele ... 44
4.2.1 Daňový mix ... 44
4.2.2 Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech státu ... 44
4.2.3 Daňová kvóta ... 45
4.3 Daňoví poplatníci ... 46
4.4 Základ daně ... 47
4.4.1 Zdanitelné příjmy ... 47
4.4.2 Náklady v základu daně ... 49
4.4.2.1 Daňově uznatelné náklady ... 49
4.4.2.2 Daňově neuznatelné náklady ... 50
4.4.2.3 Odpisy ... 50
4.4.2.4 Dary ... 51
4.4.3 Výpočet daňové povinnosti ... 51
4.4.4 Odpočty od základu daně ... 51
4.4.5 Sazba daně ... 52
4.4.6 Slevy na dani ... 53
4.4.7 Daňové pobídky ... 53
4.5 Správa daně ... 54
5 Komparace ... 55
5.1 Daňové ukazatele ... 55
5.1.1 Daňový mix ... 55
5.1.2 Daňová kvóta ... 55
5.2 Poplatníci daně ... 56

5.3 Základ daně ... 56
5.3.1 Zdanitelné příjmy ... 56
5.3.2 Náklady v základu daně ... 58
5.3.2.1 Daňově uznatelné náklady ... 58
5.3.2.2 Odpisy ... 59
5.3.2.3 Dary ... 59
5.3.3 Výpočet daňové povinnosti ... 60
5.3.4 Odpočty od základu daně ... 61
5.3.5 Sazba daně ... 61
5.3.6 Slevy na dani ... 66
5.3.7 Daňové pobídky ... 66
5.4 Správa daně ... 67
6 Analýza daňové konkurenceschopnosti ... 69
6.1 Vztah k zahraničním investorům ... 69
6.1.1 Statutární sazba daně ze zisku ... 72
6.1.2 Zdaňování dividend ... 72
6.1.3 Systém daňových pobídek ... 72
6.2 Vztah k domácím podnikatelům ... 73
6.2.1 Efektivní sazba korporátní daně ... 73
6.2.2 Jednoduchost daňového systému ... 74
6.2.3 Systém odpočtu, slev na dani a dalších úlev ... 74
6.2.4 Systém daňových pobídek ... 74
Závěr ... 76
Seznam použité literatury ... 79

Úvod

V důsledku globalizace dochází k jednoduššímu a rychlejšímu pohybu zboží či služeb mezi jednotlivými zeměmi. Tato skutečnost má mimo jiné vliv na daňové příjmy všech států. Vlády mohou na tuto situaci reagovat dvěma způsoby. První možností je přistoupení na daňovou konkurenci, a tedy klást si za cíl přilákat do země cizí investory prostřednictvím daňových výhod. Daňová konkurence sice může přinést do státního rozpočtu vyšší příjmy a stabilizovat ekonomiku, ale zároveň nelze vyloučit negativní dopad na nemobilní daňový základ či daňové úniky. Druhou možností vlády je přistoupení k harmonizaci a koordinaci daní. Jedná se o přibližování daňových systémů jednotlivých zemí, což vede k eliminaci daňového plánování, jehož cílem je vyhnutí se dani. Korporátní daň je takovou daní, jejíž harmonizace je velice složitá. Koordinace je v oblasti daní ze zisku korporací řešena prostřednictvím bilaterálních smluv, jako jsou například smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Státy tedy mají v nastavení systému zdanění zisků společností jakousi suverenitu, což může vést k daňové konkurenci.

S ohledem na to, že se v současné době zvyšuje atraktivita asijských zemí ze strany investorů a s ohledem na významnost daňových příjmů ze zisků korporací, je diplomová práce zaměřena na zohlednění systémů zdanění firemních příjmů v Hongkongu, Singapuru a na Tchaj-wanu. Jedná se o země, které bývají označovány za tzv. asijské tygry, a které v sobě chovají obrovský potenciál.

Hlavním cílem diplomové práce je porovnání systémů korporátních daní tří asijských zemí, kterými jsou Hongkong, Singapur a Tchaj-wan. Komparace je provedena na základě analýzy daňových ukazatelů, postupů při zjištění výše daně ze zisků korporací a správy daně. Dalším cílem je vymezení indikátorů ovlivňujících daňovou konkurenci země z pohledu korporátní daně a jejich následné vyhodnocení. V neposlední řadě je diplomová práce zacílena na rozšíření poznatků o systému korporátní daně zkoumaných asijských zemí, o kterých evropskému čtenáři není moc známo.

Diplomová práce je strukturována do šesti samostatných kapitol. První kapitola se zaměřuje na definování pojmu konkurenceschopnost státu, na možnosti jejího měření s uvedením významných ukazatelů. V kapitole jsou rozebrány dvě nejvýznamnější ročenky konkurenceschopnosti a vliv daňových indikátorů na konkurenceschopnost země. V

této kapitole jsou dále uvedeny tři metody výpočtu efektivní daňové sazby, jejíž samotný výpočet bude uveden v kapitole týkající se komparace daňových systémů firemních příjmů.

Další tři kapitoly jsou věnovány obecné charakteristice daňových systémů jednotlivých zemí. V kapitolách jsou podrobněji popsány daňové ukazatele a správa daně, je zde také uvedeno vymezení poplatníků korporátní daně. Práce obsahuje i postup zjištění základu daně včetně zákonodárcem zamýšlených způsobů jeho snížení. V těchto kapitolách je využita metoda deskripce.

Pátá kapitola se zabývá vzájemným srovnáním tří výše definovaných systémů firemních příjmů z hlediska jejich struktury a obsahu. Mimo jiné jsou v této kapitole spočítány efektivní daňové sazby v jednotlivých zemích. Daná kapitola je napsána za použití metody komparace.

Poslední kapitola analyzuje daňovou konkurenceschopnost země z pohledu domácích a zahraničních investorů. Autorkou byly vymezeny nejdůležitější daňové aspekty neboli faktory korporátní daně, které by mohly ovlivnit chování investorů v otázce investic. Kapitola je napsána pomocí metody analýzy.

V závěru diplomové práce je uvedeno celkové shrnutí zjištěných skutečností. Mezi metody použité v poslední kapitole patří metody syntézy a komparace.

Při zpracování diplomové práce autorka převážně využívala cizojazyčné prameny. Informace byly čerpány hlavně z oficiálních stránek daňové správy, ze zákonů věnovaných korporátním daním, z publikací velkých auditorských společností jako jsou KPMG, Deloitte, EY nebo PWC. Autorka se též neobešla bez použití statistických údajů ze stránek United Nations conference on Trade and Development (UNCTAD) a webových stránek Asian Development Bank (ADB).

1 Konkurenceschopnost

Pod pojmem konkurenceschopnost země je možné představit si cokoli. Jedna z nejcitovanějších definic vznikla za dobu prezidenství Billa Clintona a patří předsedkyni Rady ekonomických poradců. Laura D'Andrey Tyson považuje za konkurenceschopnost země *"schopnost produkovat zboží a služby, které jsou schopny úspěšně projít testem mezinárodní konkurence, přičemž se občané budou moci těšit z rostoucí a dlouhodobě udržitelné životní úrovně"* (Klvačová, 2008). S další velmi oblíbenou definicí konkurenceschopnosti přišla organizace Mezinárodního Ekonomického Fóra. Konkurenceschopnost je v tomto případě představována jako *„soubor institucí, politik a faktorů, které určují úroveň produktivity v ekonomice. Produktivita následně definuje hodnotu přínosu/prospěchu, kterého země může dosáhnout"* (The Global Competitiveness Report, 2016-2017). Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj rozumí pod pojmem konkurenceschopnost státu *„schopnost společnosti, odvětví, regionů, národů a národních celků generovat relativně vysoké úrovně jak příjmů z výrobních faktorů, tak jejich využití na udržitelné úrovni za současného vystavení mezinárodní konkurenci"* (Plchová, 2011).

Ani jedno z výše uvedených znění konkurenceschopnosti není všeobecně uznávané, protože neexistuje přesná definice odborného názvu v souvislosti s jeho globálním charakterem. Tudíž nejsou stanoveny spolehlivé indikátory měření konkurenceschopnosti států.

Při kombinaci slov „konkurenceschopnost" a „stát" u většiny lidí vzniká představa o jakýchsi žebříčcích konkurenceschopnosti zemí, které hodnotí jednotlivé státy na základě stanovených ukazatelů. Mezi nejznámější mezinárodní hodnocení konkurenceschopnosti patří dvě ročenky konkurenceschopnosti. První z nich se nazývá Zpráva o globální konkurenceschopnosti (v originálu The Global Competitiveness Report), kterou vydává Mezinárodní Ekonomické Fórum. Porovnání se provádí mezi více než 100 zeměmi světa. Hodnocení se uskutečňuje na základě multikriteriální analýzy s výpočtem Globálního indexu konkurenceschopnosti, který v sobě zahrnuje 114 různých ukazatelů roztříděných do dvanácti skupin. Níže je uvedeno 12 skupin ukazatelů:

- instituce,
- infrastruktura,
- makroekonomické prostředí,
- zdraví a základní vzdělání,
- vyšší vzdělání a školení,

- efektivnost trhu zboží,
- efektivnost trhu práce,
- rozvoj finančního trhu,
- technologická připravenost,
- velikost trhu, a
- rozvoj podnikání a inovací.

Globální index konkurenceschopnosti se sestavuje ze statistických údajů Mezinárodního měnového fondu, Světové banky, různých agentur OSN včetně Mezinárodní telekomunikační unie, organizace UNESCO a Světové zdravotnické organizace. Statistická data slouží pro měření kvantitativních dílčích ukazatelů. Kvalitativní analýza se provádí na základě tázání, která zachycují názory podnikatelů na různé aspekty a oblasti vývoje konkrétní země. Mezi lety 2016 a 2017 průzkum vznikl v rámci dotazování 14 723 výkonných ředitelů a manažerů v 141 zemích světa. 2/3 ukazatelů Globálního indexu konkurenceschopnosti pochází z odpovědí respondentů a jen 1/3 se sestavuje na bázi výpočtů či statistik.

Mezi lety 2016 a 2017 Zpráva o Globální konkurenceschopnosti obsahovala zebříček skládající ze 138 zemí. Země, jejichž korporátní daň je v diplomové práci zkoumána, obsadily první příčky tohoto zebříčku. Singapur se udržel na druhém místě, Hongkong se umístil na deváté pozici a Tchaj-wan obsadil čtrnáctou příčku. Tabulka 1 znázorňuje umístění zkoumaných východoasijských států za posledních 5 let. Každá z těchto tří zemí udržuje dlouhodobě svou pozici v daném žebříčku.

Tabulka 1: Umístění Singapuru, Hongkongu a Tchaj-wanu v průzkumu konkurenceschopnosti

Období	2012-2013	2013-2014	2014-2015	2015-2016	2016-2017
Singapur	2	2	2	2	2
Hongkong	9	7	7	7	9
Tchaj-wan	13	12	14	15	14

Zdroj: The Global Competitiveness report 2016-2017; vlastní zpracování

Kromě výpočtu Globálního indexu konkurenceschopnosti u jednotlivých států Mezinárodní Ekonomické Fórum zveřejňuje názory respondentů na nedostatky, které brání rozvoji podnikání v zemi a bezprostředně ovlivňují index konkurenceschopnosti. Dotázaní odborníci považují za hlavní nedostatky Singapuru omezující pracovně-právní předpisy,

nedostatečnou kapacitu na inovace, inflaci a nedostatečně vzdělanou pracovní sílu. Tchaj-wan má v očích respondentů politickou nestabilitu, nedostatečnou kapacitu na inovace, neúčinnou strukturu vlády (byrokracie) a nepříznivé daňové předpisy. Hongkongu chybí potřebná kapacita na inovace, účinná struktura vlády, nízká inflace a dobře nastavené pracovně-právní předpisy.

V diplomové práci se zaměřím na jeden ukazatel ze Zprávy o Globální konkurenceschopnosti, tykající se efektivnosti trhu zboží. Skládá se z 16 dílčích indikátorů, mezi které patří i celková daňová sazba země (Total Tax Rate). Daný ukazatel byl vypočten jako podíl celkové částky daně na celkovém zisku podniku před zdaněním (The World Bank. Paying Taxes Methodology). Celková částka daně se skládá z několika druhů daní (korporátní daň, příspěvky na sociální pojištění odvedené zaměstnavatelem, daň z mezd, majetkové daně, daň z obratu a ostatní daně v podobě daně za použití motorového vozidla či municipální poplatky zaplacené společnosti) a je zohledněna po odečtení všemožných odpočtů a osvobození.

Tabulka 2 znázorňuje hodnotu tohoto ukazatele a pořadí, ve kterém se umístily dané tři východoasijské země.

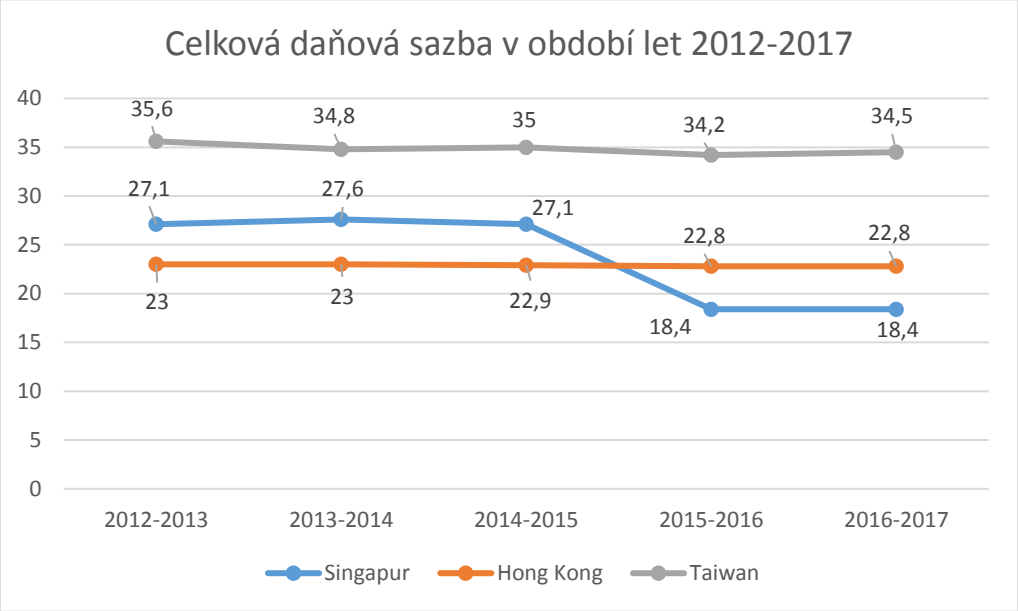
Tabulka 2: Vývoj ukazatele celkové daňové sazby během let 2012-2017

Období	**2012–2013**		**2013–2014**		**2014–2015**		**2015–2016**		**2016–2017**	
Ukazatel	Pořadí	Sazba, %	Pořadí	Sazba, %	Pořadí	Sazba, %	Pořadí	Sazba, %	Pořadí	Sazba, %
Singapur	25	27,1	27	27,6	27	27,1	10	18,4	10	18,4
Hongkong	18	23,0	17	23,0	18	22,9	18	22,8	20	22,8
Tchaj-wan	61	35,6	60	34,8	58	35	58	34,2	57	34,5

Zdroj: The Global Competitiveness report (2012/13-2016/17); vlastní zpracování

Mezi lety 2016 a 2017 dosáhl nejnižší hodnoty celkové daňové sazby mezi zkoumanými zeměmi Singapur (18,4 %). Celková daňová sazba Hongkongu je o čtyři procentní body větší a nabývá hodnotu 22,8 %. Nejvyšší celková daňová sazba byla vypočtena pro stát Tchaj-wan (34,5 %). Lepší znázornění vývoje indikátoru Total Tax Rate za posledních 5 let u tří asijských zemí zobrazuje níže uvedený graf 1.

Graf 1: Vývoj dílčího ukazatele celkové daňové sazby (Total Tax Rate) asijských zemí v období 2012-2017



Zdroj: The Global Competitiveness report (2012/13-2016/17), vlastní zpracování

Z grafu 1 je zřejmé, že Hongkong a Tchaj-wan mají téměř vodorovné křivky vývoje celkové daňové sazby ve srovnání s křivkou Singapuru. Křivka Singapuru projevuje klesající trend v souvislosti s razantním poklesem celkové daňové sazby z 27,1 % na 18,4 % během let 2014–2016. Průměrná celková daňová sazba v Hongkongu činí 22,9 %, v Tchaj-wanu její výše činí 34,82 % a v Singapuru je průměrná daňová sazba 23,72 %.

Zajímavé je, že mezi lety 2016 a 2017 je pořadí, ve kterém se umístily dané země stejné jak při komparaci globálního indexu konkurenceschopnosti, tak i při srovnání celkové daňové sazby. Nejlepší výsledek zaznamenal Singapur. Další v pořadí je stát Hongkong. Tchaj-wan je na posledním místě.

Druhou významnou ročenkou konkurenceschopnosti je výzkum prováděný centrem World Competitiveness, které každoročně vydává World Competitiveness Yearbook. I tento výzkum je sestaven za použití tvrdých (statistických) a měkkých (dotazníkové šetření) charakteristik. Celkem bylo zkoumáno 342 ukazatelů, kdy většina z nich je představována soustavou měkkých indikátorů (Methodology and principles of analysis, IMD). Daňové indikátory jsou zohledněny v části Fiskální politika a představeny několika veličinami, např. podíl celkových daňových příjmů na HDP a podíly jednotlivých daní na HDP, efektivní daňová sazba u daně z příjmů fyzických osob, statutární sazba daně ze zisku korporací a DPH, sazby příspěvků na sociální pojištění zaměstnanců (All criteria list, IMD). V tabulce č. 3 jsou

uvedeny výsledky (pořadí) hodnocení konkurenceschopnosti zkoumaných asijských zemí dle žebříčku World Competitiveness Yearbook za posledních pět let.

Tabulka 3: Pořadí zemí dle hodnocení World Competitiveness Center

Období	2012	2013	2014	2015	2016
Singapur	4	5	3	3	4
Hongkong	1	3	4	2	1
Tchaj-wan	7	11	13	11	14

Zdroj: The IMD World Competitiveness Scoreboard (2012-2016), vlastní úprava

V roce 2016 obsadil první místo Hongkong, čtvrté místo obsadil Singapur a Tchaj-wan byl čtrnáctý v pořadí. Během výše uvedených pěti let byl Singapur hodnocený lépe než Hongkong pouze jednou, a to v roce 2014. V roce 2016 kleslo celkové hodnocení Tchaj-wanu ze sedmé na čtrnáctou pozici.

Ze srovnání obou žebříčků konkurenceschopnosti je zřejmé, že jeden z nich preferuje Hongkong (World Competitiveness Yearbook) a druhý lépe hodnotí Singapur a umísťuje ho na druhém místě (Global Competitiveness report). Stát Tchaj-wan se v obou případech umístil na 14. místě. Bohužel lze jen těžko považovat výsledky měření konkurenceschopnosti za správné, a to z toho důvodu, že největší počet srovnávacích ukazatelů u obou ročenek mají měkký charakter (jinými slovy závisí na respondentech). Nicméně žádný žebříček konkurenceschopnosti se neobejde bez daňových ukazatelů, které jsou představovány různými druhy veličin a indikátorů. V obou případech je tím základním indikátorem, který ovlivňuje daňovou pozici státu, korporátní daň.

Dříve, než bude analyzována korporátní daň, je potřeba zmínit efektivní daňovou sazbu, která je v porovnání konkurenceschopnosti zemí významným indikátorem.

Efektivní daňová sazba

V diplomové práci bude proveden výpočet efektivní daňové sazby, která podává srozumitelnější informace při porovnání daňového zatížení společností v různých státech. Na rozdíl od statutární sazby daně bere efektivní sazba daně v úvahu kromě statutární sazby korporátní daně i daňový základ, jehož výpočet se liší dle pravidel konkrétní země. V daňové teorii se používají 3 metody výpočtu efektivní korporátní daňové sazby (Blechová B.). První *metoda zpětného makropohledu* stanoví efektivní daňovou sazbu korporací s použitím agregovaných dat z národního účetnictví jednotlivých států publikovaných národními nebo

mezinárodními organizacemi. Efektivní daňové sazby se vypočítají jako poměr agregovaných daní z příjmů (či ze zisků) placených korporacemi a hodnoty agregovaného daňového základu. V roli agregovaného daňového základu mohou být veličiny jako agregovaný hrubý provozní výsledek hospodaření korporací nebo jejich agregovaný celkový výsledek hospodaření, HDP nebo celkový daňový výnos ve státě. Nevýhody této metody spočívají v rozdílech metod a definicí národního účetnictví mezi jednotlivými státy nebo v tom, že sazby založené na makroekonomických datech mohou zachycovat významné meziroční výkyvy vyvolané účinky hospodářského cyklu.

Druhá metoda určení efektivní daňové sazby korporace se nazývá *metoda dopředného mikropohledu*. Slouží pro účely analýzy vlivu zdanění na investiční rozhodování korporací. Metoda umožňuje srovnání daňového zatížení budoucí investice v různých státech a ve výsledku dovoluje provést rozhodnutí o tom, do jaké země tuto investici směřovat. Na podobná rozhodování o investování kapitálu má vliv jenom míra zdanění kapitálu, nikoliv daně či jiné hodnoty (mzdy nebo energie). K nejznámějším hodnotám vypočítaným touto metodou patří efektivní marginální daňová sazba (EMTR) nebo efektivní průměrná daňová sazba (EATR). V jejich výpočtech se používají veličiny míry návratnosti marginální investice před zdaněním a po zdanění, čistá současná hodnota návratnosti investice před jejím zdaněním, korporátní daní a statutární korporátní daňová sazba. Metoda dopředného mikropohledu aplikuje teoretické charakteristiky daňových systémů, a proto jsou zjišťovány implicitní efektivní daňové sazby místo skutečných (Blechová B.).

Poslední metodou výpočtu efektivní korporátní daňové sazby je *metoda zpětného mikropohledu*. Metoda se opírá o finanční výkazy jednotlivých společností. Základní vzorec pro výpočet efektivní daňové sazby z příjmů korporací lze zapsat jako poměr mezi daněmi odváděnými z korporátních příjmů a daňovým základem. Rozdíly vznikají v důsledku toho, co je představováno v roli základů daně korporací. Může se jednat o:

- celkový výsledek hospodaření před zdaněním (tj. výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním + mimořádné výnosy – mimořádné náklady),
- celkové provozní výnosy nebo čistý obrat,
- hrubý provozní výsledek hospodaření (tj. celkové provozní výnosy – provozní náklady – jiné provozní poplatky a daně – osobní náklady).

Každá z těchto variant má své klady a zápory a není možné jednoznačně definovat metodu, která přinese nejpřesnější výsledky. V diplomové práci bude použita metoda

zpětného mikropohledu a v roli základu daně vystoupí celkový výsledek hospodaření před zdaněním.

2 Korporátní daň Hongkongu

Mezi zkoumané daňové ukazatele patří daňový mix a daňová kvóta. V této podkapitole jsou zmíněny také povinnosti daňových subjektů a systém stanovení výše korporátní daně s ohledem na všechny možnosti snížení daňové povinnosti, které zákonodárce zamýšlel.

2.1 Základní informace o zemi

Hongkong je vnímán jako samostatná země, ačkoliv teritoriálně je to město ležící na jižním pobřeží Číny. Jeho rozloha činí 1 105,7 km^2, což je téměř dvakrát více než rozloha hlavního města České republiky, tedy Prahy (Gov HK. Hong Kong – the Facts). V roce 2017 dosahuje počet obyvatel Hongkongu hodnoty 7,375 mil. (BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Hongkong).

Hongkong je zvláštní administrativní oblast Čínské lidové republiky s vysokým stupněm autonomie, která byla získána díky Čínsko-britskému společnému prohlášení uzavřenému do roku 2047 (Wikipedie. Hongkong). V současnosti spadá Hongkong pod Čínu jen v oblastech mezinárodní politiky a ozbrojených sil. Oficiální měnou je hongkongský dolar HKD pevně navázaný na americký dolar. K 30. listopadu 2017 se kurz dle České národní banky rovnal 2,756 CZK/HKD. Ekonomika Hongkongu je založena na působení volného trhu, nízkých daní a nezasahování státu do ekonomiky. V oblasti daňové politiky dosud nebyly zavedeny dovozní cla, ani daň z přidané hodnoty.

Hongkong je největším finančním centrem v Asii, ve světě patří mezi pět největších. Ze 100 největších světových bank má své zastoupení v Hongkongu 75 z nich (BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Hongkong). Tato asijská země je také klíčovým dopravním střediskem. Hongkongský přístav je jeden z nejvytíženějších přístavů kontejnerové námořní dopravy na světě. V současné době hrají přední roli při tvorbě hrubého domácího produktu odvětví služeb jako obchod a logistika, cestovní ruch, finanční služby (více než 90 % HDP). Hongkong vystupuje jako spojovací uzel v exportním řetězci. Převážná část veškerých vývozů Hongkongu je tvořena tzv. „re-exports“ systémem, který spočívá v počáteční distribuci zboží na území Hongkongu (původem převážně z Číny) a následném vývozu do ostatních zemí světa. Do Hongkongu se dováží surové materiály a polovýrobky, spotřební zboží, potraviny, palivo a exportují se elektrické stroje a spotřebiče, drobné

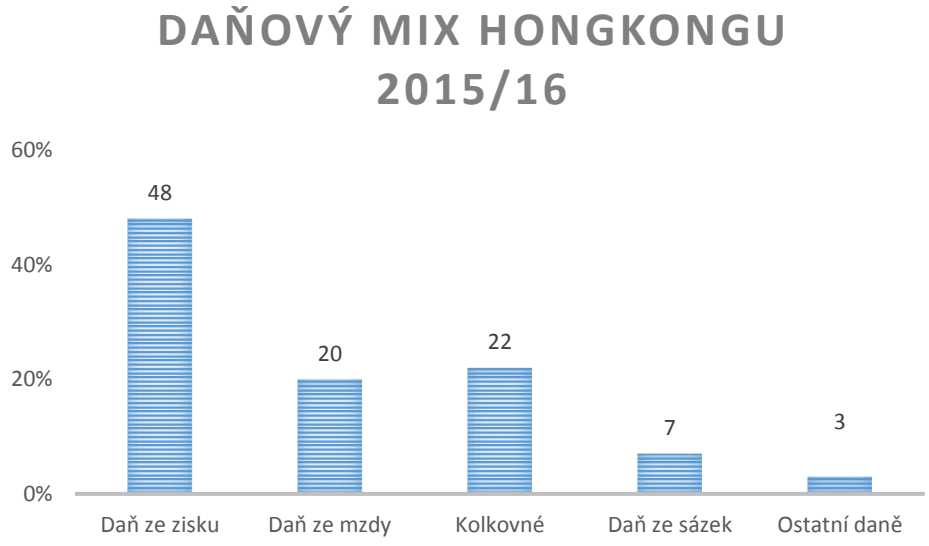
elektronické součástky, textil a oděvy, obuv a hračky (BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Hongkong).

2.2 Daňové ukazatele

2.2.1 Daňový mix

Z grafu 2 lze pozorovat, že čtyři typy daně skládají celý daňový mix Hongkongu. Jsou to daň ze zisku společností, daň ze mzdy, kolkovné a daň ze sázek. Nejvýznamnější daní je korporátní daň, která v daňovém mixu činí 48 %. Skoro polovina daňových příjmů rozpočtu je naplněna právě z daní z příjmů korporací. Kolkovné a daň ze mzdy tvoří každá jednu pětinu celkových daňových příjmů Hongkongu. Ostatní daně v součtu dávají 10 % daňového mixu.

Graf 2: Daňový mix Hongkongu mezi lety 2015 a 2016

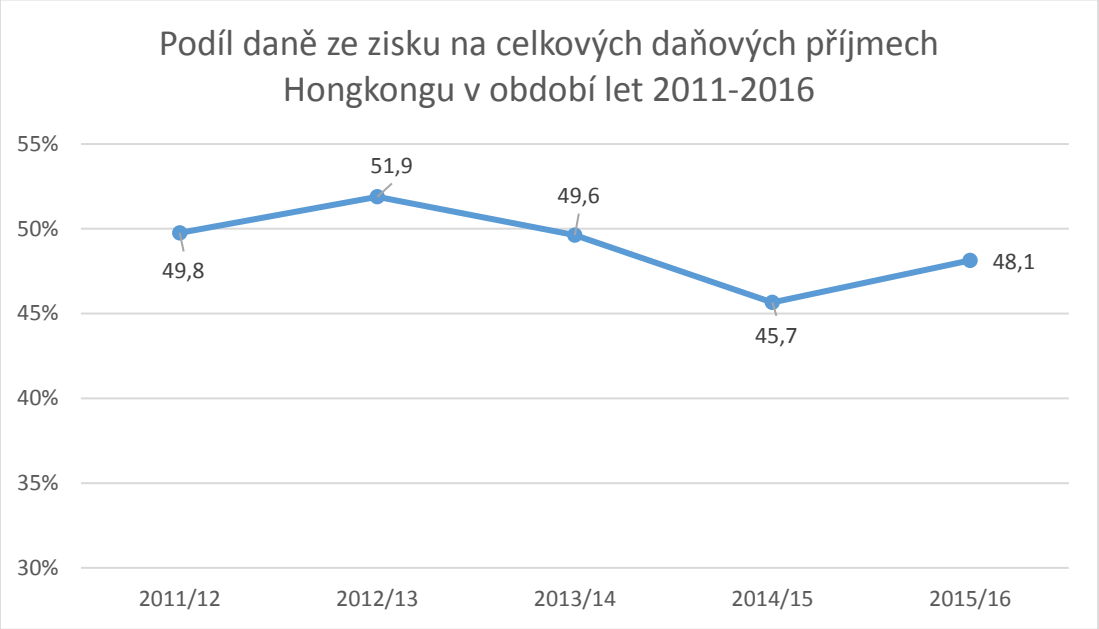


Zdroj: http://www.ird.gov.hk/eng/abo/rev.htm, vlastní úprava

2.2.2 Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech státu

Z grafu č. 3 je zřejmé, že podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech se v posledních pěti letech pohyboval mezi hodnotami 45–52 %. Svého vrcholu (51,9 %) dosáhl tento podíl ve zdaňovacím období mezi lety 2012 a 2013. Na přelomu let 2014 a 2015 podíl daně ze zisku na celkových daňových příjmech klesl o 6 % oproti roku 2012–2013.

Graf 3: Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech Hongkongu v letech 2011-2016

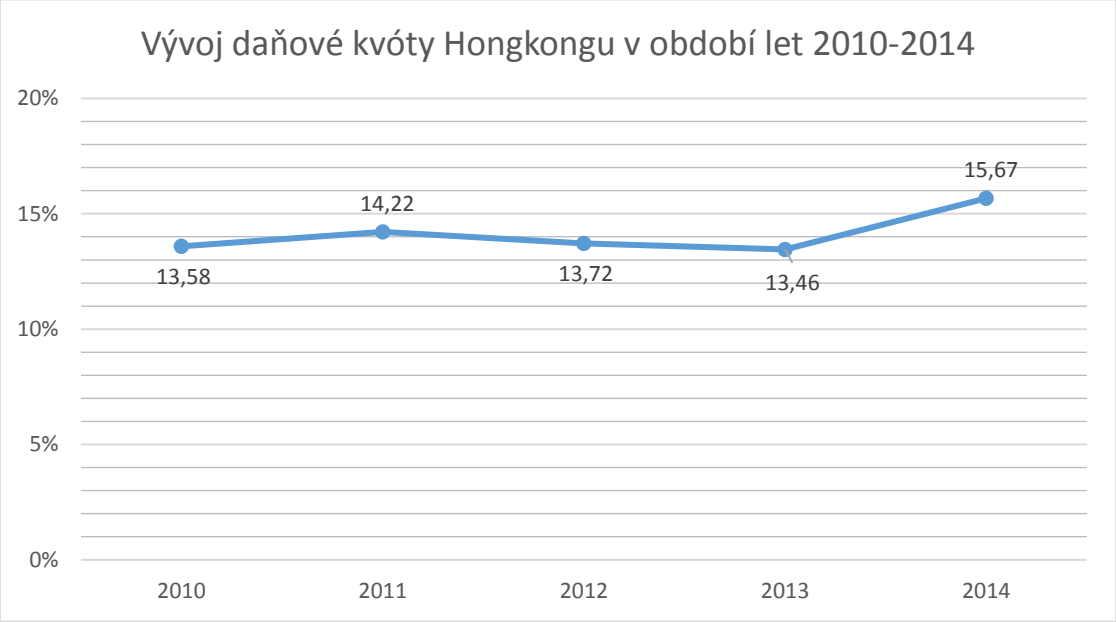


Zdroj: http://www.ird.gov.hk, vlastní úprava

2.2.3 Daňová kvóta

Daňová kvóta v grafu č. 4 je představena formou jednoduché daňové kvóty, tzn. že nezahrnuje příjmy získané z plateb sociálního pojištění a zdravotního pojištění. Maximální hodnoty daňové kvóty ve výši 15,67 % bylo dosaženo v roce 2014. V průměru veličina daňové kvóty zůstává na úrovni 13–15 % podílu na HDP.

Graf 4: Vývoj jednoduché daňové kvóty Hongkongu během let 2010-2014



Zdroj: Asian Development Bank. Key Indicators for Asia and the Pacific 2016

2.3 Daňoví poplatníci

V roce 2017 mezi subjekty korporátní daně řadíme korporace, obchodní společnosti, trusty a osoby samostatně výdělečně činné, které byly založeny za účelem podnikatelské činnosti a následně i generování zisku (Inland Revenue Departament. Hong Kong). Osvobozeny od daně jsou charitativní organizace a instituce (Sec. 88, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance). V Hongkongu je celkem irelevantní, jestli společnost je daňovým rezidentem nebo není, protože zdanění zisku podniku je založeno na teritoriálním principu. Rezidenti i nerezidenti zdaňují příjmy vygenerované na území tohoto státu (PWC. Hong Kong corporate tax compliance and consulting). Nicméně daňová správa Hongkongu definuje společnost–rezidenta – jako společnost nebo jiný subjekt začleněný do podnikatelské struktury Hongkongu s místem vedení a řízení na území daného státu.

2.4 Základ daně

Tato podkapitola je zaměřena na způsob úpravy výsledku hospodaření. Jsou zde definovány zdanitelné příjmy, náklady daňově uznatelné a neuznatelné, a také možnosti snížení základu daně a daňové povinnosti.

2.4.1 Zdanitelné příjmy

Dani ze zisku podléhají veškeré výnosy z obchodování a podnikání, které byly vygenerovány na území Hongkongu (KPMG. Hong Kong – Other taxes and levies). Příjmy ze zdrojů, které pocházejí ze zahraničí (tzn. Offshore profits), nepodléhají zdanění včetně těch, které jsou vypláceny na území Hongkongu. Srážková daň je uplatnitelná jen pro nerezidentní společnosti. Rezidenti zdaňují své příjmy v obecném základu daně. Kapitálové zisky z převodu kapitálových aktiv nejsou zdanitelné.

Dividendy vyplacené tuzemskou společností (rezidentem) ze zisku po zdanění jsou osvobozeny od daně, ani žádná srážková daň není aplikována (Deloitte. Taxation and Investment in Hong Kong 2016). Dividendy pocházející ze zahraničí nejsou předmětem daně ze zisku korporací (viz odstavec výše).

Úroky, které plynou rezidentní společnosti z titulu podnikání na území Hongkongu, jsou předmětem korporátní daně a zdaňují se v obecném základu daně (tzn. bez aplikace srážkové daně). Ke skupině úroků osvobozených od daně patří úroky, které jsou odvozeny z jakéhokoli vkladu rezidenta Hongkongu u autorizované finanční instituce, pokud jsou prostředky z vkladu dále použity pro poskytování úvěrů. Toto osvobození se nevztahuje na úroky plynoucí finanční instituci. Úroky vyplacené nerezidentní společnosti v Hongkongu nejsou zdanitelné srážkovou daní.

Licenční poplatky vyplacené rezidentní společnosti jsou podrobeny dani z příjmů korporací a zdaňují se standardní sazbou daně. Licenční poplatky vyplácené korporacím-nerezidentům, které nejsou jinak zdanitelné daní z příjmů, podléhají srážkové dani ve výši 4,95 %. Sazba 16,5 % se uplatní u licenčních poplatků, které jsou vypláceny mezi přidruženými nerezidentními podniky. (PWC. Hong Kong. Corporate - Withholding taxes, 2017). V tom případě, pokud nerezident pochází ze státu, se kterým Hongkong nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, uplatní se snížené sazby srážkové daně (PWC. Hong Kong corporate tax compliance and consulting). Současně stát Hongkong podepsal smlouvy o zamezení dvojího zdanění s 37 zeměmi (PWC. Hong Kong. Corporate - Withholding taxes, 2017).

Pro letecké společnosti, rejdařské společnosti a pojišťovny jsou stanovena jiná pravidla zdanění příjmů. Příjmy rejdařských společností registrovaných v Hongkongu plynoucí z mezinárodní přepravy (činnosti mimo území Hongkongu) jsou osvobozeny od daně z příjmů (Sec. 23 B, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance).

Zákon o dani z příjmů Hongkongu zatěžuje rezidentní vlastníky letadel korporátní daní, která se uvaluje na veškeré příjmy z pronájmu letadel. Pokud bylo letadlo poskytnuto v rámci pronájmu společnosti-nerezidentu, odpisy letadel u vlastníka nejsou daňově uznatelnými náklady. V roce 2017 vstoupil v platnost nový režim zdanění společností zabývající se leasingem letadel, který spočívá ve dvou bodech (Ho Khoonming, Lau Ayesha Macpherson). Čistý příjem z pronájmu letadel se zdaňuje efektivní sazbou 1,65 % (jinými slovy pouze 20 % čistých leasingových příjmů společnosti je podrobeno zdanění sazbou 8,25 %). Na zisky, které plynou ze správní činnosti leasingové společnosti („Aircraft leasing management activity"), je uvalena sazba korporátní daně ve výši 8,25 %.

V oblasti pojištění vláda Hongkongu také stanovila určitá pravidla zdanění. Jako příklad lze uvést zisky životních pojišťoven. Ty představují 5 % z částky pojistného přijatého v Hongkongu od rezidentů a nerezidentů, pokud pojišťovna nevyužije speciálních pojistně-matematických metod.

2.4.2 Náklady v základu daně

Náklady, o které se upraví základ daně, lze klasicky rozdělit na daňově uznatelné a neuznatelné. Jejich výčet je uveden níže.

2.4.2.1 *Daňově uznatelné náklady*

Náklady jsou daňově uznatelnou položkou, pokud přímo souvisejí s výnosy (vynaložené za účelem dosažení zisku). Jako příklad lze uvést úroky z půjček při splnění určitých kritérií, nájemné za používání budovy či pozemku, nedobytné pohledávky, náklady vynaložené na opravy budov a prostorů k podnikání, poplatky za ochranné známky a patenty, náklady na pořízení patentů a ochranných známek, příspěvky do penzijních fondů zaměstnanců (maximálně do 15 % z odměny zaměstnance) a dary schválené určitými orgány veřejné správy (do 35 % z hodnoty zdanitelného zisku) (KPMG. Hong Kong – Other taxes and levies). Specifické typy nákladů jsou uvedeny níže.

Platby za technické vzdělávání (Sec. 16 C, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance). Náklad vynaložený za účelem technického vzdělávání související s podnikatelskou činností, která byla provedena na účet vysoké školy nebo jiné podobné instituce (písemně schválena speciální komisí), je daňově uznatelný.

Výdaje na opravy budov (Sec. 16 F, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance)**.** Osobě, která uskuteční investiční výdaje na renovaci nebo rekonstrukci obchodních prostor, je povoleno odečíst výdaje během pěti let ve stejných splátkách počínaje rokem, ve kterém byly tyto výdaje vynaloženy.

Výdaje na zařízení určené na ochranu životního prostředí (Sec. 16 I, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance). S účinností od přelomu let 2008 a 2009 je odpočet ve výši 20 % od celkové částky výdajů povolen v pěti po sobě jdoucích letech počínaje rokem, v němž vznikly výdaje.

Výdaje na vozidlo šetrné k životnímu prostředí (Inland Revenue Departament, Hongkong). S účinností od přelomu let 2010 a 2011 je povoleno úplné odečtení nákladů v běžném období, za předpokladu, že v tomto období výdaje vznikly.

V otázce nízké kapitalizace Hongkongský zákon o daních z příjmů korporací nevymezuje žádné pravidlo.

2.4.2.2 *Daňově neuznatelné náklady*

Odečet následujících nákladů od základu daně není povolen. Jedná se o následující náklady (Sec. 17, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance):

- náklady soukromého charakteru, které nebyly vynaloženy za účelem dosažení zisku společnosti,
- nájemné nebo jiné náklady týkající se prostor, které nejsou používány za účelem dosažení zisku,
- platby poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům převyšující částku 15 % z celkové zaplacené částky odměn, pokud jde o běžný roční příspěvek do penzijního fondu,
- roční pojistné v rámci pojistného systému.

Pokud společnost získává část výnosů ze zdrojů na území Hongkongu a část výnosů mimo toto území, náklady, které jsou vztaženy k výnosům nepodléhajícím zdanění (mimo území), nejsou daňově uznatelné. O tyto náklady musí být navýšen základ daně.

2.4.2.3 *Odpisy*

Zákon o daních z příjmů Hongkongu upravuje oblast odpisování dlouhodobého majetku takovým způsobem, že se pro účely stanovení daňové povinnosti podniku uznávají daňové odpisy místo účetních. Odpisovaný majetek lze rozdělit do čtyř základních skupin.

1. *průmyslové budovy a stavby* (Sec. 34, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance). Odpis v roce pořízení činí 20 % z pořizovací ceny průmyslové budovy či stavby. V následujících letech je roční odpis ve výši 4 % z ceny dlouhodobého majetku.

2. *komerční budovy a stavby* (Sec. 33 A, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance). U tohoto typu majetku je roční odpis v prvním roce a následujících letech stanoven ve výši 4 % z pořizovací ceny komerčních budov a staveb.

3. *stroje a ostatní zařízení související s výrobou* (včetně pořízení softwaru a počítačového hardwaru) (Deloitte. Taxation and Investment in Hong Kong 2016). U těchto typů výdajů je povoleno úplné odečtení nákladů od základu daně v běžném období, za předpokladu, že v něm výdaje vznikly.

4. *ostatní stroje a zařízení* (Deloitte. Taxation and Investment in Hong Kong 2016). Odpis v prvním roce představuje 60 % z vynaložené částky na pořízení majetku. V následujících letech odpis může činit 10 %, 20 % nebo 30 % v závislosti na konkrétních podmínkách finanční správy Hongkongu.

2.4.2.4 *Dary*

Dary poskytnuté charitativním institucím veřejného charakteru s povolením nebo vládě zvláštního správního regionu Hongkong v celkové výši nejméně 100 HKD, avšak nepřesahující 35 % (10 % za zdaňovací období až do mezidobí let 2002–2003 a 25 % za zdaňovací období let 2003–2004 až 2007–2008) z upravených zdanitelných zisků před odečtením darů, lze odečíst jako daňový náklad od výsledku hospodaření (Sec. 16 D, Cap. 112 Inland Revenue Ordinance).

2.4.3 Výpočet daňové povinnosti

Podobně jako u většiny jiných jurisdikcí daňová legislativa v Hongkongu vyžaduje různé úpravy účetního výsledku hospodaření za účelem stanovení daně, což se obvykle odráží v samostatném daňovém výpočtu, který je součástí daňového přiznání (Inland Revenue Departament. Hong Kong).

Tabulka 4: Výpočet daňové povinnosti Hongkongu

Výsledek hospodaření
- příjmy podrobené srážkové dani
- nezdanitelné příjmy
- osvobozené příjmy
+ daňově neuznatelné náklady
= základ daně
- odpočty (ztráty)
= upravený základ daně
* sazba daně
= konečná daňová povinnost

Zdroj: http://www.ird.gov.hk, vlastní úprava

2.4.4 Odpočty od základu daně

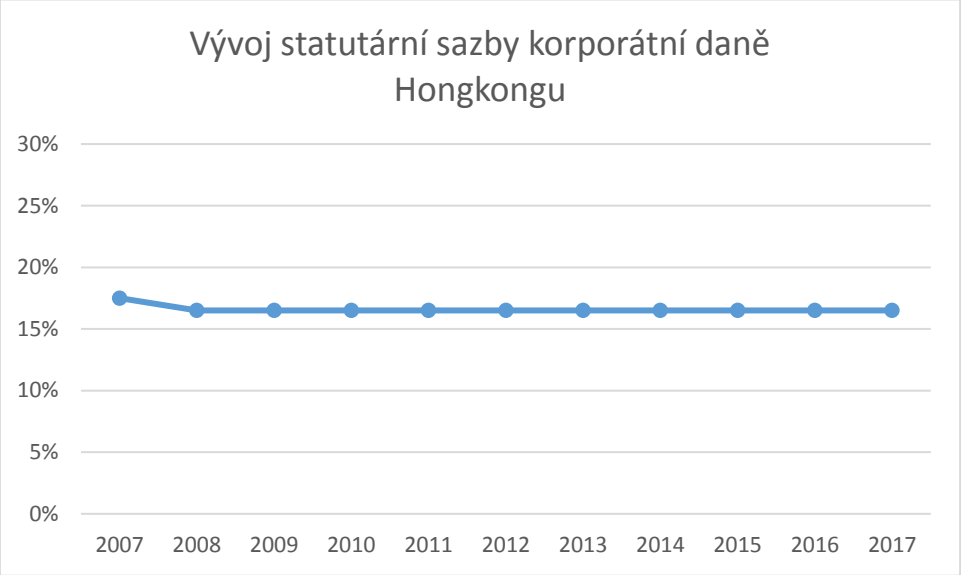
Ztráty uskutečněné v účetním roce mohou být přeneseny a započítány proti budoucím ziskům. V zákoně není uvedena přesná doba pro uplatnění daňových ztrát. Zvláštní ustanovení o úpravě ztrát platí pro podniky, jejichž aktivity podléhají zdanění jak v základní, tak i snížené sazbě daně.

2.4.5 Sazba daně

Korporátní daň má dvě sazby, a to 16,5 % vztahující se na příjmy obchodních korporací a 15 % sazbu pro příjmy jednotlivců (OSVČ). V určitých případech vláda Hongkongu dovoluje snížit základní sazbu daně o 50 % v případě, že se jedná o společnosti, jejichž úrokové výnosy plynou z kvalifikovaných dluhových nástrojů vydaných v Hongkongu (KPMG. Hong Kong – Other taxes and levies).

V roce 2008 došlo k poklesu sazby daně ze zisku korporací o jeden procentní bod z hodnoty 17,5 % na 16,5 % a do roku 2017 sazba daně zůstává na stejné úrovni (Trading Economics. Hong Kong Corporate Tax Rate).

Graf 5: Vývoj statutární sazby daně ze zisku korporací v Hongkongu



Zdroj: Trading Economics. Hong Kong Corporate Tax Rate

2.4.6 Slevy na dani

V zákoně o daních z příjmů Hongkongu není uvedena konkrétní forma slevy na dani ze zisku korporací.

2.5 Správa daně

Obvyklé zdaňovací období v Hongkongu trvá od 1.dubna do 31.března. Společnosti mají povinnost platit zálohy na daň za běžné zdaňovací období ve výši 16,5 %. Výše záloh je odvozena od upraveného základu daně minulého zdaňovacího období. Při sestavení daňového přiznání (lhůta do konce dubna) dorovnávají společnosti vypočítanou částku daně doplacením zbylé výše daně po odečtení uhrazených záloh. Finanční správa Hongkongu nepovoluje sestavovat konsolidované daňové přiznání za skupinu spojených osob. Každá osoba samostatně vyplňuje vlastní daňové přiznání. Standardní promlčecí lhůta v Hongkongu činí 6 let. Může být prodloužena o 4 roky z důvodu podezření ve vztahu k daňovým podvodům nebo úmyslným daňovým únikům (KPMG. Hong Kong – Other taxes and levies).

Společnost, která vstoupila na trh a začala podnikat, obdrží svůj první formulář daňového přiznání k dani z příjmů do 18 měsíců od data zahájení podnikání. Ostatní společností obdrží formulář daňového přiznání převážně v první pracovní den měsíce dubna

a následně je potřeba tento formulář vyplnit a odeslat finanční správě do konce jednoho měsíce od data jeho vystavení.

Ačkoliv účetní období jednotlivých společností mohou být odlišně nastaveny, níže jsou uvedeny typické termíny pro podání daňového přiznání k dani z příjmů korporací (Inland Revenue Departament. Hong Kong).

Tabulka 5: Termíny pro podání daňového přiznání k dani z příjmů korporací v závislosti na účetním období v Hongkongu

Konec účetního období	**Poslední den pro podání daňového přiznání k dani ze zisku korporací**
1. leden–31. březen	15. listopadu běžného roku
1. duben–30. listopad	2. května následujícího roku po skončení účetního období
1. prosinec–31. prosinec	15. srpna následujícího roku po skončení účetního období

Zdroj: PWC. Hong Kong corporate tax compliance and consulting.

Finanční správa Hongkongu má k dispozici 3 typy formulářů pro podání daňového přiznání k dani z příjmů korporací, a to formuláře určené pro korporace, pro ostatní podnikající osoby, které nejsou korporacemi a pro osoby-nerezidenty.

„Malé“ společnosti mají tu výhodu, že vyplní jen formulář daňového přiznání, ostatní společnosti musejí doložit k řádnému daňovému přiznání veškeré potřebné přílohy (účetní výkazy). “Malé“ společnosti mohou zažádat o prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání o dva týdny, ale to jen v případě, že jej budou podávat v elektronické podobě.

3 Korporátní daň Singapuru

Mezi zkoumané daňové ukazatele patří stejně jako v předchozí kapitole daňový mix a daňová kvóta. V této kapitole jsou zmíněny také povinnosti daňových subjektů a systém stanovení výše korporátní daně s ohledem na všechny možnosti snížení daňové povinnosti, které zákonodárce zamýšlel.

3.1 Základní informace o zemi

Singapur je dle údajů z roku 2015 státem v jihovýchodní Asii s rozlohou přes 710 km^2 a 5,35 mil. obyvateli (BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Singapur). V porovnání s hlavním městem Prahou (500 km^2) se jedná o velice zalidněný stát. V současné době se stát Singapur skládá z více než 60 ostrovů. Oficiální měnou je singapurský dolar, jehož kurz k 30. listopadu 2017 dle ČNB činil 15,950 CZK/SGD.

Singapur patří mezi vysoce rozvinuté země světa s tržní ekonomikou a nízkou mírou zdanění. V očích podnikatelů působí jako finanční, obchodní a servisní centrum, které poskytuje přístup na další asijské trhy. Je také důležitým dopravním uzlem a má druhý největší přístav kontejnerové námořní dopravy na světě (Wikipedie. Singapur). Většina obyvatel pracuje v sektoru služeb a bankovním sektoru. V průmyslu je zaměstnána třetina obyvatelstva. Téměř polovinu průmyslové výroby tvoří elektrotechnický průmysl (BusinessInfo.cz. Singapur: Zahraniční obchod a investice). Do země se dováží stroje a vybavení, chemikálie, potraviny a ropa. Singapur je také hlavním zpracovatelem ropy. Do USA, Malajsie, Hongkongu, Japonska, Tchaj-wanu, Thajska, Velké Británie a Číny se exportují stroje, dopravní zařízení a paliva. Zemědělství se zde věnuje jen velmi málo lidí, převážně se pěstují batáty, maniok, kokosové ořechy a banány.

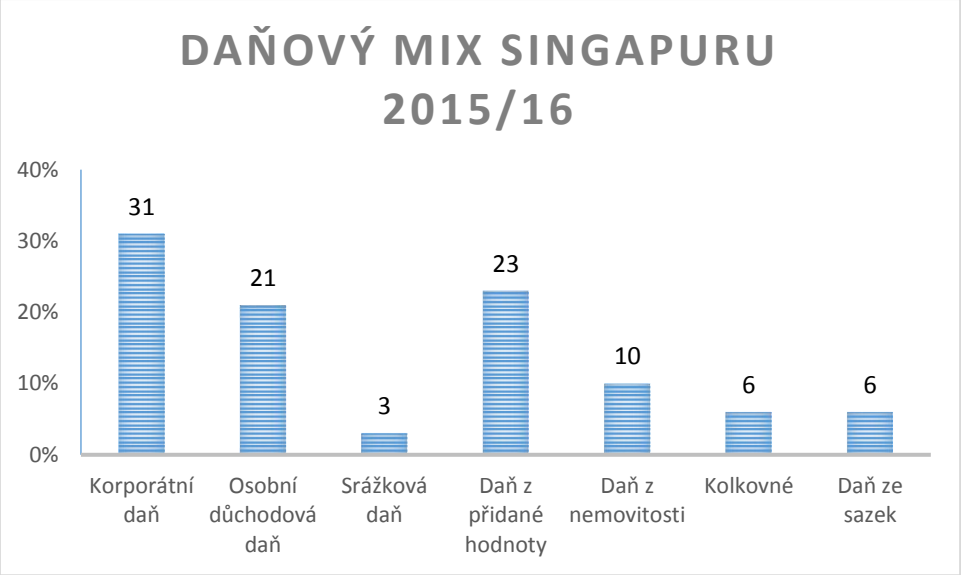
Je to stát s otevřenou ekonomikou zaměřenou na politiku volného obchodu, čemuž napomáhá i velmi liberální celní režim. V tak malé zemi existuje několik bezcelních a konsignačních skladů, navíc je v přístavu umístěna jedna bezcelní zóna. Jedním z nejdůležitějších záměrů politiky singapurské vlády je restrukturalizace ekonomiky či přilákání investic do země s cílem rozvoje oblastí s vysokou přidanou hodnotou, např. oblasti informačních technologií, elektro-technického a elektronického průmyslu, leteckého průmyslu nebo biotechnologií a bioinženýrství (BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Singapur).

3.2 Daňové ukazatele

3.2.1 Daňový mix

Daňový mix Singapuru se skládá ze sedmi druhů daní. Největší hodnoty dosahuje daň ze zisku korporací 31 %. Daň z přidané hodnoty v daňovém mixu nabývá hodnoty 23 %. Osobní důchodová daň ve srovnání s DPH je nepatrně nižší, tedy 21 %. Daňový mix Singapuru mezi lety 2015 a 2016 zjevně svědčí o tom, že nejdůležitějšími daňovými zdroji příjmů rozpočtu Singapuru jsou přímé daně, kdy korporátní daň hraje jednu z hlavních rolí.

Graf 6: Daňový mix Singapuru mezi lety 2015 a 2016

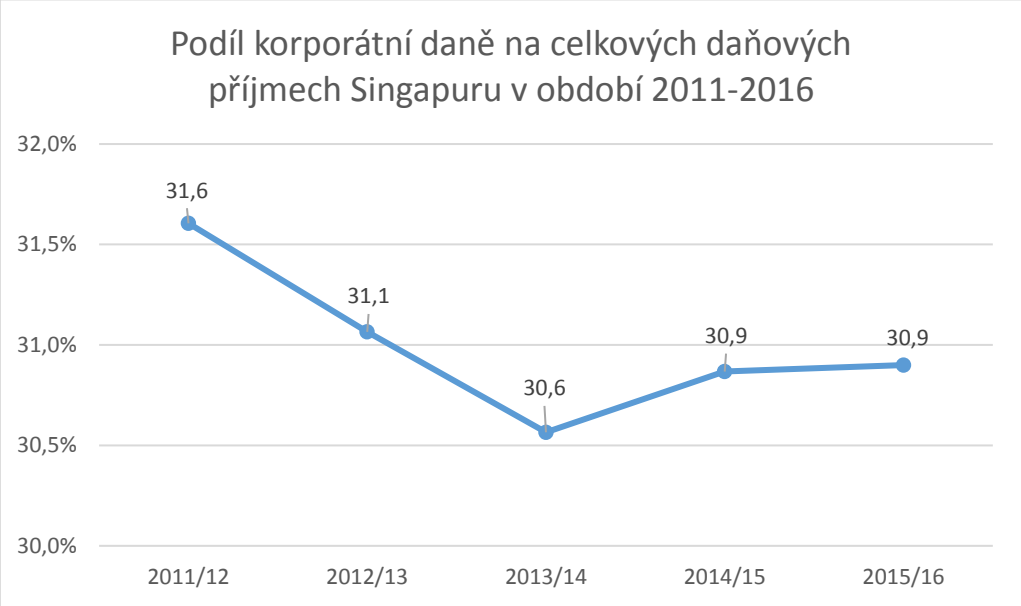


Zdroj: https://www.iras.gov.sg/, vlastní úprava

3.2.2 Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech státu

Graf č. 7 ukazuje, jak se v letech 2011 až 2016 vyvíjel podíl daně ze zisku na celkových daňových příjmech státu. Za posledních pět let objem daňových výnosů z korporátní daně neklesl pod úroveň 30 %.

Graf 7: Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech Singapuru v letech 2011-2016

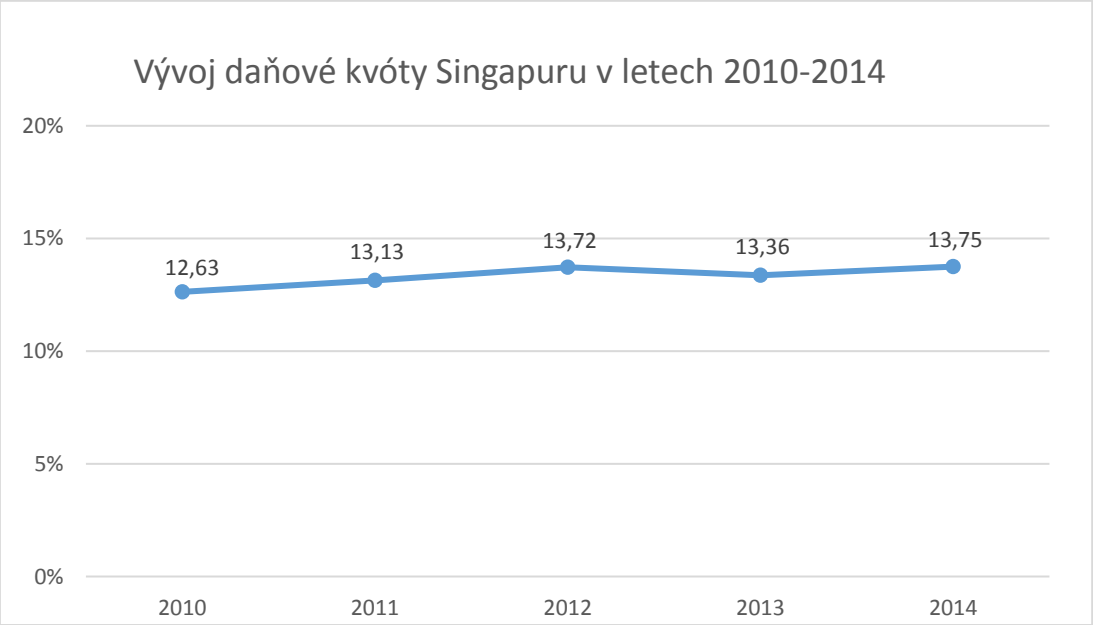


Zdroj: https://www.iras.gov.sg/, vlastní úprava

3.2.3 Daňová kvóta

Daňová kvóta nabývá v letech 2010 až 2014 hodnot 12–13 %. Nízké daňové zatížení je charakteristické pro většinu asijských zemí (Láchová, 2007).

Graf 8: Vývoj jednoduché daňové kvóty Singapuru v letech 2010-2014



Zdroj: Asian Development Bank. Key Indicators for Asia and the Pacific 2016

3.3 Daňoví poplatníci

Za společnost se v Singapuru považuje společnost registrovaná v Singapuru, pobočka zahraniční společnosti registrovaná v Singapuru anebo zahraniční společnost podnikající v Singapuru, která je registrována v zahraničí. Společnost je daňovým rezidentem Singapuru, jestliže se její místo vedení nachází na území Singapuru (např. místo, kde se schází valná hromada společnosti nebo její představenstvo).

Společnosti s převážně cizím kapitálem jsou posuzovány za společnosti-nerezidenty, protože se u nich předpokládá řízení ze zahraničí. Jsou to společnosti zapsané do seznamu společností Singapuru, vlastněny zahraničními osobami, jejichž podíl na základním kapitálu činí aspoň 50 % (týká se to i poboček zahraničních firem). Existují určité výjimky, kdy se společnost s převážně cizím kapitálem může stát daňovým rezidentem Singapuru. Tato společnost má za úkol prokázat, že řízení a vedení společnosti je v Singapuru, a má důvody pro zřízení kanceláře v Singapuru, a rozhodnutí o strategických záležitostech jsou uskutečněny v Singapuru. Kromě základních požadavků by firma měla mít bud' spřízněné společnosti, které jsou daňovými rezidenty Singapuru nebo mají obchodní aktivity v Singapuru nebo dostávat podporu či administrativní služby od spřízněné společnosti v Singapuru, anebo mít alespoň jednoho ředitele se sídlem v Singapuru či alespoň jednoho klíčového zaměstnance (CEO, CFO) s bydlištěm v Singapuru. U poboček zahraničních právnických osob platí dvě podmínky spočívající v tom, že řízení a vedení celé společnosti je vykonáváno pobočkou umístěnou v Singapuru a společnost má vážné důvody k tomu, že společnost není zapsána do seznamu společností Singapuru.

Daňové rezidentství se prokazuje speciálním dokumentem, tzv. certifikátem o rezidentství. Výhoda rezidentství je založena na tom, že společnosti-rezidenti mohou využit určitých úlev při posuzování příjmů dosažených v zahraničí na základě působnosti smluv o zamezení dvojího zdanění. Pokud je právnická osoba nerezidentem v Singapuru, příjem dosažený na území Singapuru je podroben srážkové daní.

Mezi poplatníky daně ze zisku korporací řadíme společnosti, trusty, partnerství a další (PKF. Doing business in Singapore). Státní instituce, charitativní organizace a družstva jsou od daně ze zisku korporací osvobozeny.

3.4 Základ daně

3.4.1 Zdanitelné příjmy

Zdanění podléhají příjmy, které byly dosaženy na území Singapuru nebo byly poukázány do Singapuru ze zahraničí.

Za příjem právnické osoby vygenerovaný v Singapuru lze považovat:

- zisky z jakéhokoliv obchodu nebo podnikání,
- příjmy z investic (dividendy, úroky a nájemné),
- odměny, prémie a jiné zisky z majetku,
- ostatní zisky.

Druhou skupinou příjmů, které se mají zdaňovat podle zákona o daních z příjmů Singapuru (Income Tax Act of Singapur), jsou příjmy získané mimo Singapur. Do této skupiny lze zahrnout příjmy, které:

- byly převedeny do Singapuru, a zároveň
- byly použity ke splacení veškerých dluhů vzniklých v souvislosti s obchodem nebo podnikání vykonávaným v Singapuru, nebo
- byly použity k nákupu jakéhokoli movitého majetku přivezeného do Singapuru.

Předchozí odstavec se vztahuje na zahraniční příjmy podléhající zdanění v Singapuru pouze tehdy, pokud se jedná o příjmy patřící fyzické osobě, která má bydliště v Singapuru nebo právnické osobě-rezidentu registrované v Singapuru. Společnosti-nerezidenti a zahraniční podniky, které nevedou podnikatelskou činnost v Singapuru, mohou převést své zahraniční příjmy do Singapuru s tím, že takové příjmy nebudou podléhat zdanění. Toto ustanovení zákona odstraňuje obavu, že současná daňová legislativa odradí zahraniční investory a podniky od využívání bankovních či fondových nástrojů v Singapuru. Příklady osvobozených příjmů jsou následující: zahraniční dividendy, zisky zahraničních poboček, příjmy ze služeb poskytnutých v zahraničí, zisky společnosti z prodeje majetkových účastí nebo příjmy obdržené z přepravy rejdařskou společností.

K nezdanitelným příjmům dle zákona o daních z příjmů Singapuru patří kapitálové zisky (Deloitte, Taxation and Investment in Singapore, 2016). Dividendy vyplacené rezidentní společnosti jsou osvobozeny od zdanění. Úrokové výnosy nebo licenční poplatky jsou

zachyceny v základu daně rezidentní společnosti s aplikací základní sazby daně (Inland Revenue Authority of Singapore).

Část svých příjmů společnost-nerezident získává ve snížené hodnotě, protože se na ně vztahuje srážková daň (Inland Revenue Authority of Singapore). Srážková daň se vztahuje jen na nerezidenty. Pokud je příjem vyplacen rezidentovi státu, se kterým Singapur nemá podepsanou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, jsou použity následující sazby srážkové daně, kterou odvádí společnost-rezident vyplácející daný druh příjmu:

- úroky, provize nebo poplatky související s úvěrem či dluhem podléhají 15 % sazbě srážkové daně,
- autorské honoráře, platby za použití nebo práva na použití vědeckých, technických, průmyslových a jiných licencí se zdaňují 10 % sazbou daně,
- platba nájemného nebo jiné úhrady za využití movitého majetku je podrobena 15 % srážkové dani.

V případě, že nerezident pochází ze země, se kterou Singapur uzavřel smlouvu o zamezení dvojího zdanění, sazby srážkové daně nabývají nižších hodnot (PWC. Singapore. Corporate - Withholding taxes).

Dividendy vyplacené nerezidentovi či rezidentovi Singapuru nejsou podrobeny srážkové dani. Na určité druhy úroků a licenčních poplatků se vztahují další úlevy (PWC. Singapore. Corporate - Withholding taxes). Jedná se o úroky vyplacené finanční instituci, které jsou osvobozeny od zdanění nebo u nich platí snížená sazba srážkové daně, nebo se jedná o úroky vyplacené vládní organizaci či obdržené vládní institucí, které jsou osvobozeny od zdanění, či o úroky vyplacené bance či obdržené bankou jsou též osvobozeny od zdanění. V oblasti licenčních poplatků jsou úlevy nastaveny pro licenční poplatky průmyslového, obchodního nebo vědeckého charakteru (nižší sazba srážkové daně) nebo také pro licenční poplatky za literární, umělecké nebo vědecké práce, s výjimkou počítačového softwaru, včetně filmových licenčních poplatků (jsou osvobozeny od zdanění) a další.

3.4.2 Náklady v základu daně

Náklady, o které se upraví základ daně, lze jako v předchozí kapitole klasicky rozdělit na daňově uznatelné a neuznatelné. Jejich výčet je uveden níže.

3.4.2.1 *Daňově uznatelné náklady*

Daňově uznatelným nákladem společnosti je náklad, který bezprostředně souvisí s podnikatelskou činností. Níže jsou uvedeny některé druhy nákladů, které finanční správa Singapuru považuje za daňově účinné (Inland Revenue Authority of Singapore):

- účetní náklady,
- administrativní náklady,
- náklady na reklamu,
- odměny auditorům,
- nedobytné pohledávky z obchodního titulu,
- odměny jednatelům a manažerům,
- příspěvky na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců do zákonného limitu,
- opravné položky k pohledávkám po splatnosti,
- poštovné,
- daň z nemovitostí a další.

Kromě základních typů nákladů finanční správa Singapuru dovoluje uznat i následující druhy nákladů. Společnosti v Singapuru pro snížení své daňové povinnosti mohou uplatnit *odpočet nákladů vynaložených před zahájením podnikání*. Tento odpočet se vztahuje na výdaje, které byly reálně vynaloženy během 1 roku před prvním dnem zdaňovacího období, ve kterém byl dosažen první příjem (či výnos).

Společnost může nabídnout svým zaměstnancům *opce na nákup akcií* za fixní ceny, které mohou být nižší než tržní, anebo i bezúplatně. Je daňově uznatelným nákladem.

Jednorázová peněžní podpora v zaměstnání je určena pro zaměstnance – důchodce, kteří již dosáhli věkové hranice 62 let pro přiznání důchodů a ještě nedosáhli 65 let. Kromě jednorázové výplaty těmto zaměstnancům bylo umožněno, aby v práci pokračovali. Zaměstnanec musí v tomto případě prokázat, že je stále zdravotně způsobilým pro výkon práce. Peněžní podpora je daňově uznatelným nákladem.

V oblasti nízké kapitalizace nestanovila Singapurská vláda žádné pravidlo.

3.4.2.2 *Daňově neuznatelné náklady*

Zákon o daních z příjmů považuje některé druhy nákladů za nedaňově účinné (Inland Revenue Authority of Singapore), a těmi jsou příspěvky na sociální a zdravotní pojištění

převyšující zákonný limit, účetní odpisy, vstupní poplatky do organizací (Singapurská lékařská asociace, institut certifikovaných účetních), náklady vynaložené na zahájení provozu společnosti (registrační poplatky, poplatky za licence), soukromé náklady (cestovné, pojištění a jiné), právní poplatky, pokuty a penále, nedobytné pohledávky neobchodního charakteru.

3.4.2.3 *Odpisy*

Účetní odpisy nejsou daňově uznatelné. Nicméně finanční správa Singapuru umožňuje při stanovení daně ze zisku používat daňové odpisy dlouhodobého majetku (EY. Capital Allowance Workshop Singapore 2016).

Odpis ve výši 100 % lze využit u třech typů dlouhodobých aktiv:

- počítače,
- předepsané automatizační zařízení (telefony, softwary a jiná zařízení dle předepsaného seznamu),
- majetek s nízkou pořizovací hodnotou (jednotlivá položka majetku do 5 000 SGD, celkově však nejvýše 30 000 SGD).

Společnosti mohou zvolit i *tříletou rovnoměrnou dobu odpisování* u majetku s nízkou pořizovací cenou. Tento způsob je povolen u většiny dlouhodobého majetku. Zákon o dani z příjmů Singapuru připouští ještě jednu variantu odpisování, která je založena na době životnosti aktiva. V roce pořízení majetku lze odepsat 20 % z celkové hodnoty aktiva. V následujících letech se odpis vypočte jako podíl 80 % z hodnoty aktiva a doby životnosti aktiva. Společnosti s hlavní činností jako je výroba, zpracovatelský průmysl nebo logistika mají možnost uplatnit daňové odpisy na průmyslové budovy, u kterých využívají minimálně 80 % jejich plochy. Počáteční odpis činí 25 % z hodnoty aktiva, následující rovnoměrné roční odpisy se rovnají 5 % z hodnoty aktiva (EY. Capital Allowance Workshop Singapore 2016). V zákoně o daních z příjmů Singapuru je zmínka o daňových odpisech tzv. duševního vlastnictví. Pod tuto kategorii spadají patenty, ochranné známky či autorská práva. Jako roční odpis lze uznat 1/5 z pořizovací hodnoty duševního vlastnictví.

3.4.3 Výpočet daňové povinnosti

V tabulce č. 6 je představen výpočet daňové povinnosti společnosti podnikající na území Singapuru.

Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti Singapuru

Výsledek hospodaření
- příjmy podrobené srážkové dani (vztahuje se na společnosti-nerezidenty)
- nezdanitelné příjmy
- osvobozené příjmy
+ daňově neuznatelné náklady
= základ daně
- odpočty (ztráty, dary, investiční výdaje PIC, výdaje na výzkum a vývoj, výdaje na opravu a rekonstrukci provozovny)
= upravený základ daně
(použití plného/částečného osvobození)
* sazba daně
= daňová povinnost
- slevy na dani
= konečná daňová povinnost

Zdroj: https://www.iras.gov.sg/, vlastní úprava

3.4.4 Odpočty od základu daně

Od základu daně lze v Singapuru odečíst ztráty, dary, investiční výdaje, výdaje na výzkum a vývoj a výdaje na opravu a rekonstrukci provozovny.

3.4.4.1 *Zpracování ztrát*

Ztráta z podnikatelských aktivit může být uznána jako daňový odpočet od základu daně za podmínky, že nedošlo k podstatné změně akcionářů společnosti, tedy pokud alespoň 50 % akcií zůstalo v rukou původních majitelů (Contact One. Allowances and Deductions). Ztrátu lze uplatnit v následujících letech (neexistuje zde žádné časové omezení) a lze ji přenést i dozadu, tzn. uplatnit ve zdaňovacím období, které předchází běžnému období. Maximální limit pro přenos ztráty a zároveň i daňově uznatelných odpisů dozadu je stanoven na 100 000 SGD (Deloitte. A pocket guide to Singapore tax 2016).

3.4.4.2 *Dary*

Dary nejsou daňově uznatelným nákladem, protože přímo nesouvisejí s tvořením výnosů. Nicméně mohou být odečitatelnou položkou od základu daně, pokud byly schváleny vládou Singapuru nebo Veřejnou správou (Institution of a Public Character) a přinášejí prospěch pro společnost (pro místní komunitu). Odečíst veřejně prospěšný dar lze za předchozí zdaňovací období, tedy například dar poskytnutý v roce 2016 bude možné odečíst až v následujícím roce 2017. Pokud dar byl poskytnut v období let 2009-2014, společnost může odečíst od základu daně 2,5násobek hodnoty daru. V roce 2015 výše odečitatelné položky vzrostla na 3násobek veličiny daru. Od roku 2016 částka odpočtu klesla na 2,5násobek hodnoty daru.

Tabulka 7: Odečitatelné dary v Singapuru v letech 2009–2018

Období poskytnutí daru	Výše odečitatelných darů
1.1.2009 – 31.12.2014	2,5násobek
1.1.2015 – 31.12.2015	3násobek
1.1.2016 – 31.12.2018	2,5násobek

Zdroj: https://www.iras.gov.sg, vlastní zpracování

Nevyužité odečitatelné dary lze uplatnit v následujících 5 letech, pokud nebyla provedena podstatná změna v seznamu akcionářů společnosti. Pro lepší porozumění uvádím následující příklad: v roce 2015 společnost poskytla dar, ale v roce 2016 výnosy společnosti nebyly postačující pro uplatnění odečitatelného daru, tudíž společnosti vzniká nárok na využití daru až do roku 2021.

Veškeré dary, které připouští vláda Singapuru, lze rozdělit do šesti skupin (Inland Revenue Authority of Singapore). První skupina darů jsou klasické dary v peněžní hodnotě. Dary veřejně kótovaných akcií na Singapurské burze či podíly v podílových fondech Singapuru jsou druhou skupinou darů uznávaných jako odečitatelná položka. Hodnota daru je zjištěna na základě ceny akcie nebo podílu, přičemž určení ceny bude uskutečněno předem schválenou veřejně prospěšnou organizací jako cena stejného druhu akcie nebo podílu na otevřeném trhu (tzn. fair value). K třetí skupině darů lze přiřadit dary v podobě počítačů, hardwarů, softwarů a jiných příslušenství. Tento druh daru je platný jen do 21. února 2017. Od tohoto data společnosti již nemají nárok na tuto odečitatelnou položku. Další formou daru může být poskytnutý artefakt do muzea zapsaného v seznamu muzeí schválených veřejnou správou. Pátou skupinu darů lze vymezit jako dary určené pro umělecké účely, například poskytnutí peněžní náhrady nebo poskytnutí služby opravy uměleckých děl (soch), darováni

soch a jiných uměleckých děl určených na veřejně prospěšné účely. V tomto případě cenu daru stanoví Národní Památkový Fond. K šesté skupině darů patří dary v podobě pozemků nebo budov, jejichž cena je zjištěna kvalifikovaným odhadem.

3.4.4.3 *Investiční výdaje dle programu PIC*

Investiční program s názvem Productivity and Innovation Credit Program neboli PIC program je velmi oblíbeným mezi korporacemi. Program byl vytvořen s cílem povzbudit podnikatele, aby investovali prostředky do sféry inovace (Contact One. Allowances and Deductions). Mezi oblasti působnosti PIC patří:

- pořízení a pronájem PIC informačních technologií (IT) a automatizační techniky,
- školení zaměstnanců,
- pořízení a licencování práv duševního vlastnictví,
- registrace patentů, ochranných známek,
- výzkumné a vývojové činnosti,
- náklady vynaložené na vytvoření nových produktů a vzorů.

Program PIC nabízí dvě varianty daňové úlevy (Inland Revenue Authority of Singapore):

1. Společnosti budou moci odečíst od základu daně 400 % nákladů místo původních 100 %, maximálně však do 600 000 SGD. Celková výše dané úlevy může nabývat hodnoty 2,4 mil. SGD (4*600 tis. SGD).
2. Společnosti mohou požádat finanční správu, aby jim vyplatila v hotovosti 40 % z celkové částky vynaložených výdajů. Horní limit pro uznání nákladů u jedné činnosti je stanoven na 100 000 SGD. Tudíž společnost, která investovala do všech aktivit programu PIC, by mohla získat nazpět částku osvobozenou od daně ve výši až 40 000 SGD. Podmínkami pro výplatu hotovosti v rámci PIC je skutečnost, že společnost aktivně podniká na území Singapuru a má aspoň tří zaměstnance.

Dle původního záměru vlády Singapuru program PIC by měl fungovat během 5 let počínaje rokem 2011 a měl plnit účel krátkodobé úlevy pro podnikající subjekty. V roce 2015 investiční program PIC byl prodloužen o 3 roky. Na konci roku 2018 se plánuje jeho řádné ukončení.

3.4.4.4 *Výdaje na výzkum a vývoj*

Společnosti, které vykonávají obchodní nebo podnikatelské činnosti v Singapuru, mohou uplatnit daňové odpočty do výše 150 % z celkové částky výdajů na výzkum a vývoj za předpokladu, že náklady jsou přímo vynaložené podnikem v rámci Research & Development programů schválených státem (Inland Revenue Authority of Singapore).

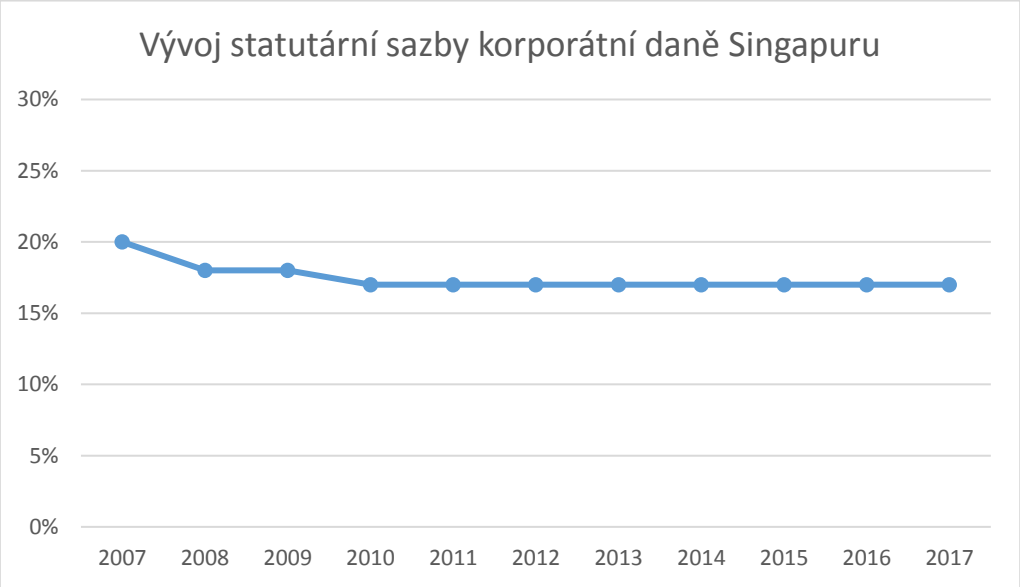
3.4.4.5 *Výdaje na opravu a rekonstrukci provozovny*

Tento odpočet je převážně určen pro malé a střední podniky, které se chystají na obnovení provozovny. Horní limit pro odpočet podobných výdajů od základu daně činí 300 000 SGD během tří let počínaje rokem, ve kterém náklady vznikly nebo za každý rok 1/3 celkových vynaložených nákladů (Inland Revenue Authority of Singapore).

3.4.5 Sazba daně

Sazba daně ze zisku korporací je lineární ve výši 17 % pro všechny tuzemské a zahraniční společnosti. Vývoj sazby korporátní daně v Singapuru má klesající trend s cílem přilákat do Singapuru zahraniční kapitál. Od roku 2005 do roku 2007 byla sazba korporátní daně stanovena ve výši 20 %, od roku 2008 do roku 2009 klesla na 18 %, od roku 2010 je stále ve výši 17 %.

Graf 9: Vývoj statutární sazby daně ze zisku korporací v Singapuru



Zdroj: Trading Economics. Singapore Corporate Tax Rate

S cílem podpořit podnikatelské aktivity Singapurská vláda vytvořila pro nově založené společnosti určité úlevy. Například *úplnému osvobození* od daně ze zisku korporací podléhá prvních 100 000 SGD zdanitelného příjmu. Na dalších 200 000 SGD zdanitelného příjmu se vztahuje 50 % osvobození od daně. Celkem je možné snížit daňovou povinnost právě o 200 000 SGD.

Tabulka 8: Úplné osvobození v Singapuru

Zdanitelný příjem	Osvobození (v %)	Osvobozený příjem (v SGD)
0 – 100 000 SGD	100	100 000
100 001 – 300 000 SGD	50	100 000

Zdroj: Inland Revenue Authority of Singapore

Plné osvobození platí pro nově vzniklé právnické osoby, které splňují následující podmínky:

- společnost je zahrnuta do seznamu společností v Singapuru, a
- je daňovým rezidentem Singapuru v daném posuzovaném období, a
- nemá více než 20 akcionářů, přičemž aspoň jeden akcionář je fyzická osoba, která drží minimálně 10 % akcií nebo všichni akcionáři jsou fyzické osoby a zároveň jsou i přímými vlastníky společnosti.

Výše zmíněné osvobození lze uplatnit v prvních třech po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích. Osvobození se nevztahuje na nové podniky s hlavní činností investování a podniky s hlavní činností obchodování s nemovitostmi (jejich prodej nebo investice). Důvodem k omezení okruhu společností definovaných pro využití plného osvobození je ten, že investiční společnosti převážně produkují jen pasivní důchody, jako jsou dividendy anebo úrokové výnosy, zatímco společnosti zaměřené na obchod s nemovitostmi zakládají novou společnost na každý nový projekt, a tím dochází ke zneužívání dané úlevy.

Singapurská vláda zveřejnila na svých webových stránkách informaci o tom, že plné osvobození pro nově vznikající společnosti je velmi často zneužíváno společnostmi, které jsou na trhu delší dobu a snaží se rozdělit zisky mezi několik malých společností. V roce 2015 finanční správa Singapuru doměřila daň ve výši 2 mil. SGD a stanovila penále na stejnou částku (Inland Revenue Authority of Singapore).

Pokud společnost vyčerpala příležitost použít plné osvobození, má nárok na částečné osvobození, které platí pro všechny podniky bez omezení. *Částečné osvobození* se uplatní ve

výši 75 % na prvních 10 000 SGD zdanitelného příjmu a 50 % osvobození od daně na dalších 290 000 SGD, tudíž společnosti mají možnost využit osvobození od daně z příjmů v maximální výši 152 500 SGD.

Tabulka 9: Částečné osvobození v Singapuru

Zdanitelný příjem	Osvobození (v %)	Osvobozený příjem (v SGD)
0 – 10 000 SGD	75	7 500
10 001 – 300 000 SGD	50	145 000

Zdroj: Inland Revenue Authority of Singapore

3.4.6 Slevy na dani

Singapur nabízí podnikajícím osobám také slevy na dani. Pro zdaňovací období 2013 až 2015 platila sleva ve výši 30 % z celkové částky korporátní daně, maximálně však do výše 30 000 SGD. V roce 2016 sleva činila 50 % z částky daně s horní hranicí do 20 000 SGD. Na rok 2017 byla stanovena sleva na dani rovnající se 50 % z částky daně, avšak do maximální výše 25 000 SGD. V roce 2018 vláda plánuje snížit slevu na dani na úroveň 20 %, přičemž maximální částka slevy bude činit 10 000 SGD. Sleva nemůže být uplatněna na příjmy společností–nerezidentů, které byly podrobeny srážkové dani.

3.4.7 Daňové pobídky

Singapur může nabídnout zahraničním a domácím podnikatelům celou řadu daňových pobídek (Rikvin. Singapore Corporate Tax). Společnosti, které působí v nových *průkopnických odvětvích*, mají úplné osvobození od daně ze zisku po dobu 15 let.

Investoři provádějící projekty, které mohou Singapuru přinést významný ekonomický prospěch, mohou požádat o pobídku „*pro rozvoj a expanzi*“. Pobídka spočívá ve zvýhodněné sazbě daně z příjmů na všechny kvalifikované zisky za určité období.

Podniky, které investují do nových zařízení či zavádějí nové technologie do průmyslu, anebo přispívají k jeho efektivnosti, mohou požádat o investiční pobídku ve formě *dodatečných investičních výdajů* kromě běžných daňových odpisů.

Schéma financování místních podniků (Local Enterprise Finance Scheme, LEFS) byla zavedena, aby pomáhala a povzbuzovala domácí podniky (s minimálním podílem 30 % na

základním kapitálu) k modernizaci a rozšíření svých činností. Nabízené úvěry LEFS jsou k dispozici pro továrny, strojní zařízení a pracovní kapitál.

Schéma technické pomoci pro místní podniky (Local Enterprise Technical Assistance Scheme, LETAS) podporuje a pomáhá domácím společnostem hledat externí odborníky, aby zlepšili efektivitu a výkonnost podniku. Poskytnutá výpomoc činí až 50 % nákladů na zapojení externího odborníka do implementace systémů řízení kvality a IT.

3.5 Správa daně

Zdaňovací období je 12 po sobě jdoucích měsíců, přičemž společnost může rozhodnout, zda to bude kalendářní rok či nikoliv. Nově vzniklá společnost může uzavřít účetnictví a spočítat první daň ze zisku korporací bud' po uplynutí jednoho roku od svého data vzniku, nebo může použit hospodářský rok kratší než 12 měsíců anebo i delší než 12 měsíců. Pro lepší pochopení níže je uvedena tabulka s přehledem možných variant zdaňovacího období. Společnost ALFA vznikla 29.dubna 2017 a má na výběr několik variant prvního zdaňovacího období (viz tabulka 10).

Tabulka 10: Varianty zdaňovacího období v Singapuru

Den uzavření účetních knih	**První účetní (i zdaňovací) období**	**Další účetní (i zdaňovací) období**
31.12.2017	29.4.17-31.12.17 (< 12 měsíců)	1.1.18-31.12.18
28.4.2018	29.4.17-28.4.18 (= 12 měsíců)	29.4.18-28.4.19
31.12.2018	29.4.17-31.12.18 (> 12 měsíců)*	1.1.19-31.12.19

Zdroj: vlastní zpracování

** Pokud je první účetní období delší než 12 měsíců, pak finanční správa Singapuru vyžaduje rozdělení daného účetního období na 2 dílčí zdaňovací období, kdy jedno končí dnem 31.12.2017, přičemž daň bude vypočtena a odvedena v roce 2019. Zbývající část období (posledních 12 měsíců) trvá od 1.1.2018 do 31.12.2018 a bude podrobeno dani v roce 2020. V takovém případě je možné výnosy a náklady rozdělit dle vedené daňové evidence nebo zjištěným poměrem (počet dní v dílčím období/celkový počet dní v účetním období) (Inland Revenue Authority of Singapore).*

Každá společnost má během prvních 3 měsíců po skončení účetního období za úkol podávat finanční správě Singapuru zprávu, ve které bude uveden odhad základu daně za běžné zdaňovací období. Následně společnost uskuteční podání daňového přiznání k dani ze zisku korporací v papírové formě do 30. listopadu následujícího roku nebo elektronicky do

15. prosince následujícího roku. Do jednoho měsíce po skončení lhůty pro podání daňového přiznání finanční správa vyměří daň, kterou musí společnost neprodleně uhradit.

Existují daňová přiznání dvou typů, a to přiznání ve zjednodušené podobě C-S a přiznání ve standardní podobě C (Inland Revenue Authority of Singapore). Zjednodušená verze je platná pro společnosti registrované v Singapuru, jejichž výnosy nepřevyšují částku 5 mil. SGD, a které nenárokují daňové ztráty přenesené dozadu či daňové odpisy a další úlevy. Ostatní společnosti využívají standardní formu C daňového přiznání.

Velkou výhodou je to, že se každý rok uskutečňuji semináře věnované otázkám korporátní daně, vyplnění daňového přiznání a jiným záležitostem, které jsou určeny pro zástupce společností. Semináře jsou neplacené a prováděny pracovníky daňové správy.

4 Korporátní daň Tchaj-wanu

4.1 Základní informace o zemi

Tchaj-wan čili Čínská republika je stejně jako Hongkong dalším „kouskem“ Čínské lidové republiky. Je to de facto nezávislý stát, který je uznáván méně než 25 zeměmi světa (Wikipedie. Čínská republika). Většinou zemí je Tchaj-wan stále vnímán jako součást Číny.

Dle statistických údajů roku 2017 žije na Tchaj-wanu přes 23 mil. obyvatel (The official website of the Republic of China. People). Celková plocha státu činí 36 193 km^2 a skládá se z ostrovů Tchaj-wan, Penghu, Kinmen, Matsu, a dalších malých ostrovů. Oficiálním platidlem na Tchaj-wanu je tchajwanský dolar TWD, jehož kurz se k 30. listopadu 2017 dle ČNB rovnal 0,717 CZK/TWD.

Tchaj-wan má na rozdíl od Číny kapitalisticky nasměrovanou ekonomiku. Více než 95 % výkonu ekonomiky Tchaj-wanu připadá na průmyslovou výrobu (BusinessInfo.cz. Tchaj-wan: Zahraniční obchod a investice). Mezi nejdůležitější odvětví průmyslu patří informační technologie (ICT), chemický průmysl a zpracování kovů. V neposlední řadě hraje důležitou roli v ekonomice vývoz a dovoz. Dle údajů Světové obchodní organizace obsadil Tchaj-wan 17. příčku mezi největšími exportéry světa a 18. příčku mezi největšími importéry světa (The Republic of China Yearbook Taiwan 2016). Exportují se především počítačové čipy a počítačové paměti DRAM, LCD a OLED panely, spotřební elektronika, textilní produkce a zpracované oleje (BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Tchaj-wan). Klíčovými dovozními položkami jsou minerální oleje, ropné plyny a jiné plynné uhlovodíky.

Hrubý domácí produkt (HDP) se skládá ze tří položek. V roce 2016 byl jejich podíl na HDP následující: (61,6 %) služby, (36,8 %) průmysl a (1,6 %) zemědělství. Zásadními obchodními partnery Tchaj-wanu jsou Čína, USA, Japonsko a země ASEAN (Sdružení národů jihovýchodní Asie).

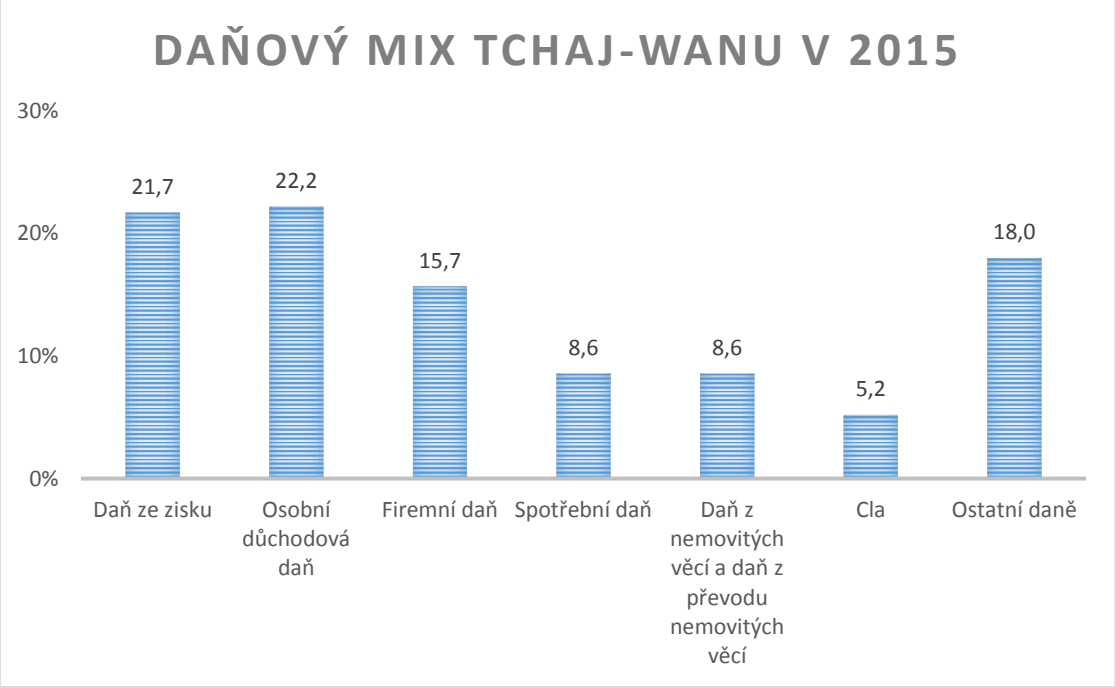
Daňový systém Tchaj-wanu je velice podobný českému systému v tom smyslu, že každá určitá daň má svůj zákon, na základě kterého se daná daň vybírá. Mezi zajímavé druhy daní na Tchaj-wanu se řadí daň z luxusního zboží, daň z registrace vozidel nebo daň z transakce s cennými papíry (BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Tchaj-wan).

4.2 Daňové ukazatele

4.2.1 Daňový mix

Největší podíl na Tchaj-wanu ve výši 62 % na celkových daňových příjmech plyne z přímých daní (osobní důchodová daň 22,2 %, daň ze zisku korporací 21,7 % a daň z nemovitých věcí a z převodu nemovitých věcí 8,6 %, přičemž zbytek tvoří ostatní menší daně) (Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016). Nepřímé daně v daňovém mixu jsou představovány převážně firemní daní (obdoba evropské DPH, 15,7 %), spotřební daní (8,6 %) a cly (5,2 %). Ostatní menší daně dosahují hodnoty 18 % v daňovém mixu. K této skupině daní lze přiřadit drobné přímé a nepřímé daně, například daň z tabáku a alkoholu, darovací daň, daň ze zemědělské půdy, daň z motorových vozidel, daň z transakcí s futures, daň z transakcí s cennými papíry a ostatní.

Graf 10: Daňový mix Tchaj-wanu v roce 2015



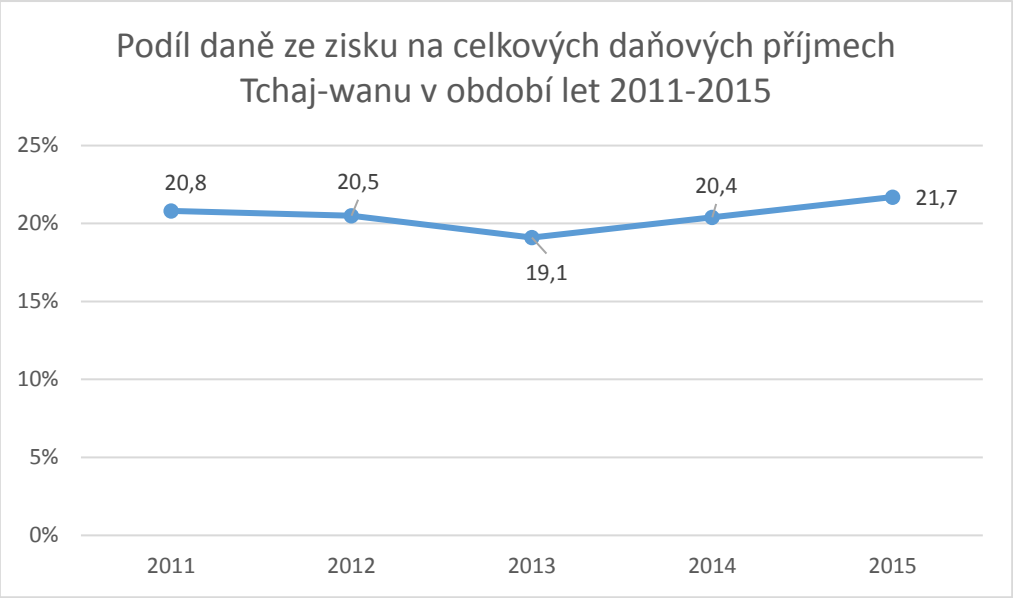
Zdroj: http://www.mof.gov.tw, vlastní úprava

4.2.2 Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech státu

Od roku 2011 do roku 2013 lze pozorovat pomalý pokles výnosů korporátní daně na celkových daňových výnosech státu o 1,7procentních bodů z úrovně 20,8 %. Od roku 2013

má podíl daně ze zisku na celkových příjmech rostoucí trend a v roce 2015 se hodnota podílu dostala na úroveň 21,7 %.

Graf 11: Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech Tchaj-wanu v letech 2011-2015

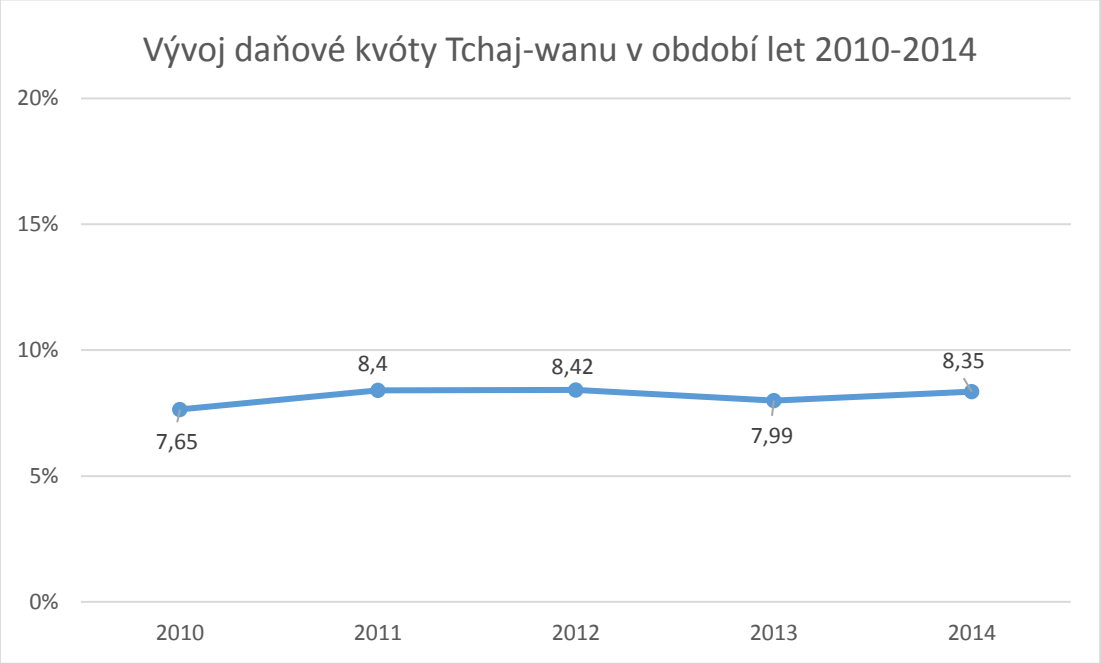


Zdroj: http://www.mof.gov.tw, vlastní úprava

4.2.3 Daňová kvóta

Jednoduchá daňová kvóta Tchaj-wanu se v období let 2010 a 2014 pohybuje v rozmezí 7,65 % až 8,42 %, což svědčí o velmi nízkém daňovém zatížení země.

Graf 12: Vývoj jednoduché daňové kvóty Tchaj-wanu během let 2010-2014



Zdroj: Asian Development Bank. Key Indicators for Asia and the Pacific 2016

4.3 Daňoví poplatníci

Podnik na Tchaj-wanu je definován jako organizace veřejného nebo soukromého zájmu, nebo obou zájmů, která má na Tchaj-wanu registrované obchodní jméno nebo místo podnikání a byla zřízena jako jedna z možných forem podnikání, a to jako podnikající osoba (obdoba OSVČ), partnerství, společnost, družstvo, kulturní, vzdělávací, veřejnoprávní a charitativní organizace či instituce (Introduction To Taiwan Tax Rules, 2015). Ačkoliv poplatníci daně ze zisku korporací jsou vymezeny jako podnikající osoby, partnerství, společnosti, družstva nebo veškeré kulturní, vzdělávací, veřejnoprávní a charitativní organizace, existují také následující výjimky (Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016):

- soukromé školy, nemocnice, pečovatelské domy, azylové domy i jejich dceřiné společnosti atd.,
- vládní instituce a ostatní veřejné instituce jako ministerstva nebo odbory,
- zahraniční podniky působící v dopravě za určitých podmínek.

Každý podnikající subjekt lze zařadit do jedné ze tří kategorií poplatníků (Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016):

1. podniky se sídlem na území Tchaj-wanu musejí zdaňovat své celosvětové příjmy, přičemž daň zaplacenou v zahraničí vztahující se k zahraničním příjmům je možné odečíst od celkové daňové povinnosti vypočtené v daňovém přiznání na Tchaj-wanu,

2. podniky, jejichž sídlo se nachází mimo území Tchaj-wanu, jsou povinné zdaňovat jen příjmy pocházejících ze zdrojů na Tchaj-wanu,

3. zahraniční podniky se stálou provozovnou na Tchaj-wanu jsou povinny zdanit jen příjmy ze zdrojů na Tchaj-wanu. Pro účely daně ze zisku korporací se stálou provozovnou zahraničního podniku rozumí podnik, který má zřízené "pevné" (stálé) místo podnikání (fixed place of business) nebo má obchodního zástupce (business agent) na území Tchaj-wanu (Introduction To Taiwan Tax Rules, 2015). Takové podniky nemusejí podávat daňové přiznání k dani ze zisku korporací.

4.4 Základ daně

Tato podkapitola obsahuje výčet zdanitelných příjmů a také nákladů daňově uznatelných i daňově neuznatelných. Dále jsou zde uvedeny všechny možné způsoby snížení základu daně, jejich využití bylo zákonodárcem zamýšleno.

4.4.1 Zdanitelné příjmy

Jak bylo zmíněno výše, při určení základu daně se vychází z celosvětových příjmů u společností – rezidentů nebo z příjmů dosažených na území Tchaj-wanu.

Příjmy vyňaté ze zdanění lze rozdělit do sedmi kategorií (Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016):

1. výnosy z prodeje pozemků,
2. výnosy z transakcí s cennými papíry,
3. výnosy z transakcí s futures,
4. příjmy získané v důsledku darování,
5. dividendy zaplacené jinému domácímu podniku-rezidentu (dceřiné nebo sesterské společnosti),
6. licenční poplatky zaplacené zahraničnímu podniku za používání patentů, ochranných známek a různých licencí za zavedení nových technologií,

7. příjem získaný od poboček zahraničních bank, úrok obdržený od zahraničních vlád a mezinárodních finančních organizací.

Na některé typy příjmů společností se vztahuje srážková daň. Pro společnosti, které nemají stálou provozovnu na území Tchaj-wanu, je srážková daň konečnou daní (viz tabulka 11). Společnosti-rezidenti budou vykazovat tyto příjmy v daňovém přiznání ve speciální kolonce týkající se srážkové daně, tudíž budou tyto příjmy vyjmuty z obecného základu daně (PKF. Taiwan Tax Guide 2013).

Tabulka 11: Srážková daň na Tchaj-wanu

Druh příjmu	Společnosti-rezidenti a společnosti-nerezidenti se stálou provozovnou na Tchaj-wanu	Společnosti-nerezidenti, které nemají stálou provozovnu na Tchaj-wanu
Dividendy	-	20 % nebo nižší (dle SZDZ)
Úroky	10 %	20 %, 15 % na dluhopisy a na cenné papíry nebo nižší (dle SZDZ)
Nájem	10 %	20 % nebo nižší (dle SZDZ)
Licenční poplatky	10 %	20 % nebo nižší (dle SZDZ)
Výhry v soutěžích, loteriích či hrách	10 %, 20 % jen na výhry v hodnotě vyšší než 2 000 TWD, které byly sponzorovány vládou Tchaj-wanu	20 %, 0 % jen na výhry v hodnotě menší než 2 000 TWD, které byly sponzorovány vládou Tchaj-wanu
Jiné příjmy	-	20 %

Zdroj: Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016 a PWC. Taiwan. Corporate - Withholding taxes, vlastní úprava

Licenční poplatky vyplacené společností-rezidentem společnosti-rezidentovi (nebo zahraniční společnosti se stálou provozovnou na Tchaj-wanu) podléhají srážkové dani ve výši 10 %. V případě, že je přijímající strana společnost-nerezident se stálou provozovnou mimo Tchaj-wan a pocházející z jurisdikce, se kterou nemá Tchaj-wan uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, bude se aplikovat srážková daň ve výši 20 %. Pro ostatní společnosti-nerezidenty Tchaj-wanu pocházející ze spolupracujících jurisdikcí jsou stanoveny nižší sazby srážkové daně (PWC. Taiwan. Corporate - Withholding taxes).

Výplata úroků společnostem-nerezidentům ze zemí, s kterými nebyla uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění (SZDZ), podléhá 15 % či 20 % srážkové dani. U

zahraničních společností, na které se vztahuje SZDZ, platí sazba srážková daně stanovená ve smlouvě (jejíž výše je nižší ve srovnání se základní sazbou srážkové daně). Úroky vyplacené rezidentům a nerezidentům se stálou provozovnou na Tchaj-wanu budou podrobeny 10 % srážkové dani.

Dividendy vyplacené nerezidentům z nespolupracujících jurisdikcí jsou zdaňovány 20 % sazbou srážkové daně, naopak dividendy vyplacené nerezidentům, u nichž platí SZDZ, jsou zdaňovány nižší sazbou srážkové daně než 20 %. Dividendy, které jsou vyplaceny mezi společnostmi (rezidenty Tchaj-wanu) v rámci jedné korporace jsou osvobozeny od daně. Avšak pokud společnost-rezident obdrží dividendy od dceřiné společnosti-nerezidenta, pak takové dividendy podléhají zdanění, přičemž daň z dividend zaplacená v zahraničí může být započtena na dani zaplacené na Tchaj-wanu (KPMG. Country Tax Profile: Taiwan 2016). Kapitálové zisky jsou zdaněny stejným způsobem jako klasický výnos společnosti (Deloitte. International tax. Taiwan Highlights 2017). K dnešnímu dni má Tchaj-wan uzavřené smlouvy o zamezení dvojího zdanění s více než 30 státy.

Zákon o dani z příjmů stanoví zvláštní pravidla pro zdaňování podniků, jejichž sídlo se nachází mimo území Tchaj-wanu a jejichž hlavní činnost spočívá v mezinárodní dopravě, poskytování stavebních služeb, technických služeb, leasingu strojů a zařízení. Tyto společnosti mohou požádat finanční správu, aby byl vypočet daně ze zisku korporací zjištěn jako 10 nebo 15 % z celkových výnosů/příjmů dosažených na území Tchaj-wanu (Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016).

Zajímavé je, že na dividendy, které nebyly v běžném roce rozděleny mezi vlastníky, se ukládá dodatečná daň ve výši 10 % (což přináší komplikace pro společníky nebo akcionáře podniků). Dodatečná daň se neuvaluje na pobočky zahraničních společností (PWC. Taiwan. Corporate – Tax administration). Kapitálové zisky jsou zdaněny stejným způsobem jako klasický výnos společnosti (nejsou osvobozeny).

4.4.2 Náklady v základu daně

4.4.2.1 *Daňově uznatelné náklady*

Veškeré náklady, které souvisejí s podnikatelskou činností, jsou daňově uznatelné s výjimkou těch, které nebyly podloženy požadovanými doklady. Daňově uznatelné náklady mohou být například mzdy, zaplacené úroky z půjčky, rezervy na starobní důchody (maximálně 15 % z celkové vyplacené částky mezd) dle § 33 zákona o daních z příjmů Tchaj-wanu. Dle § 34 zákona o daních z příjmů nemohou být náklady, které se týkají oprav, náprav,

zlepšení podnikatelských prostor nebo náklady vynaložené na pořízení strojů, zařízení a jiného majetku určeného pro podnikatelskou činnost s dobou použití delší než 2 roky, uznatelné jako náklady a musejí být překlasifikovány na položky majetku. Zákon o daních z příjmů v § 37 stanoví limity na uznání nákladů na reprezentaci.

Daňově uznatelným nákladem mohou být i vyplacené úroky související se sjednaným úvěrem mezi spojenými osobami, pokud poměr mezi poskytnutým úvěrem a vlastním kapitálem není vyšší než 3 (Deloitte. International tax. Taiwan Highlights 2017). Pravidlo nízké kapitalizace se uplatňuje u obchodních společností a poboček zahraničních firem s výjimkou bank, finančních holdingových společností, pojišťoven a společností obchodujících s cennými papíry.

4.4.2.2 *Daňově neuznatelné náklady*

Jak bylo zmíněno výše, do skupiny daňově neuznatelných nákladů zařazujeme náklady, které nejsou vynaloženy v souladu s podnikatelskými aktivitami nebo je nelze doložit účetními doklady. Jako příklad nedaňových nákladů, o které je potřeba navýšit výsledek hospodaření společnosti, lze zmínit škodu vzniklou působením vyšší moci (Income Tax Act, Taiwan).

4.4.2.3 *Odpisy*

Účetní odpisy dlouhodobého majetku s výjimkou pozemků jsou daňově uznatelným nákladem společnosti (PWC. Taiwan. Corporate – Tax administration). Převážně se používá lineární metoda odpisování majetku odvozená od doby životnosti aktiva. V tabulce 12 jsou zohledněny nejčastější druhy dlouhodobých aktiv a jejich doba životnosti.

Tabulka 12: Standardní doba životnosti dle druhu dlouhodobého majetku na Tchaj-wanu

Druh majetku	**Standardní doba životnosti (v letech)**
Počítače a jiná zařízení	3
Nábytek a příslušenství	5
Motorová vozidla	5
Budovy	50

Zdroj: PWC. Taiwan. Corporate – Tax administration (Corporate Deductions)

4.4.2.4 *Dary*

Dle §36 zákona o daních z příjmů dobrovolné příspěvky a dary uskutečněné podnikem, který se snaží o dosažení zisku, se považují za daňově uznatelné náklady v roce poskytnutí daru či příspěvku v souladu s těmito pravidly:

- byly poskytnuty za účelem pomoci při výstavbě národní obrany,
- povzbuzování vojsk,
- příspěvek vládě jakéhokoli stupně, a
- darování za účelem schváleným ministerstvem financí.

Neexistuje žádné omezení týkající se výše příspěvku.

4.4.3 Výpočet daňové povinnosti

Základní výpočet daňové povinnosti je znázorněn níže v tabulce 13.

Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti Tchaj-wanu

Výsledek hospodaření
- příjmy podrobené srážkové dani
- nezdanitelné příjmy
- osvobozené příjmy
+ daňově neuznatelné náklady
= základ daně
- odpočty (ztráty)
= upravený základ daně
* sazba daně
= daňová povinnost
- slevy na dani (výzkum a vývoj)
= konečná daňová povinnost

Zdroj: http://www.mof.gov.tw, vlastní úprava

4.4.4 Odpočty od základu daně

Jako jediný odpočet od základu daně finanční správa Tchaj-wanu uznává daňovou ztrátu. Nelze ji převést do minulosti, jak je tomu v Singapuru. Ztráty jsou uplatnitelné po dobu 10 následujících let při splnění určitých kritérií (KPMG. Country Tax Profile: Taiwan 2016):

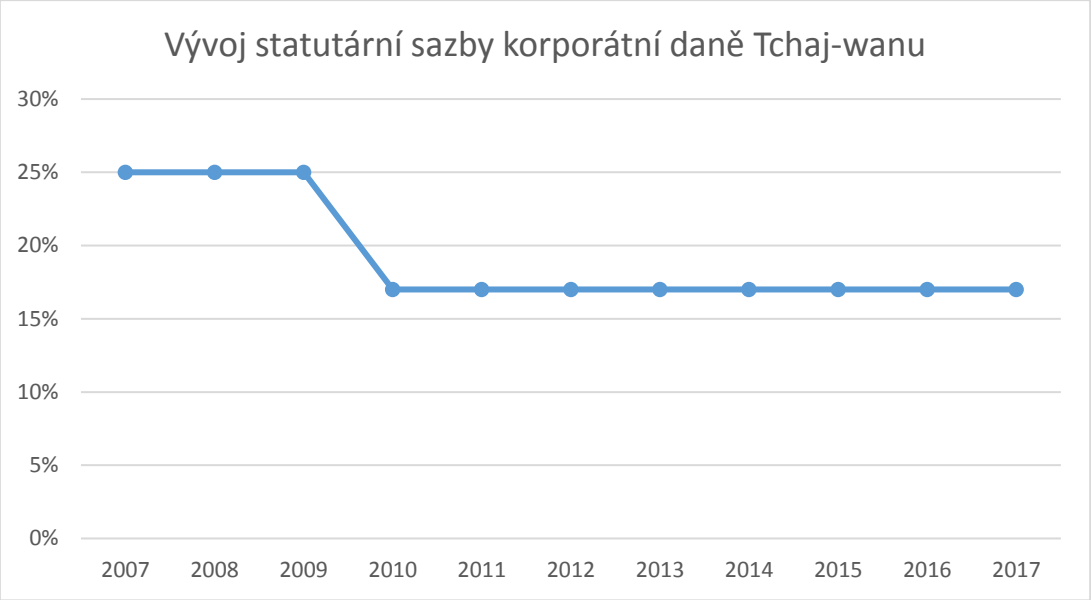
- společnost spolehlivě udržuje své účetní knihy a veškeré podpůrné dokumenty,

- podává ”modré” daňové přiznání nebo daňové přiznání ověřené certifikovaným účetním,
- podává roční daňové přiznání v zákonné lhůtě.

4.4.5 Sazba daně

Do roku 2009 hodnota statutární sazby daně ze zisku korporací činila 25 %. Od roku 2010 nabývá hodnoty 17 % (viz graf 13). Podniky na Tchaj-wanu jsou osvobozeny od daně, pokud jejich upravený základ daně nepřekročí hodnotu 120 tis. TWD. V momentě, kdy upravený základ daně převýší hodnotu 120 tis. NTD, se sazba daně ve výši 17 % použije na celý upravený základ daně s tím, že částka splatné daně nesmí překročit polovinu částky rovnající se rozdílu mezi upraveným základem daně a 120 tis. NTD (PKF. Taiwan Tax Guide 2013).

Graf 13: Vývoj statutární sazby korporátní daně na Tchaj-wanu



Zdroj: Trading Economics. Taiwan Corporate Tax Rate

Na Tchaj-wanu funguje speciální systém alternativní minimální daně, který má za úkol zachovat spravedlivé zdanění podnikajících osob. Systém je nastaven tak, že od zdanitelného příjmu společnosti se odečte částka 500 tis. TWD a vzniklý rozdíl se následně vynásobí sazbou daně ve výši 12 %. Pokud je vypočtená částka minimální daně vyšší než částka daňové povinnosti dle standardních podmínek, společnost je povinna doplatit vzniklý rozdíl finanční správě Tchaj-wanu. Daný systém minimální daně funguje pro společnosti-rezidenty

a nerezidentní zahraniční společnosti se stálou provozovnou na Tchaj-wanu s výjimkou státních institucí, neziskových organizací a tzv. partnerství (PWC. Introduction To Taiwan Tax Rules). Zajímavostí je, že do výpočtu minimální sazby daně z firemních příjmů se zahrnují osvobozené příjmy, jako jsou příjmy z transakcí s cennými papíry a s futures, příjmy získané od poboček zahraničních bank nebo příjmy, které nebyly zdaněny v souladu s daňovými pobídkami (PKF. Taiwan Tax Guide 2013).

Od roku 2011 byl zaveden speciální režim zdanění pro podniky se sídlem na Tchaj-wanu, které se zabývají námořní dopravou. Společnosti se mohou rozhodnout, jestli přistoupí k systému daně z tonáže, kde se paušální daň vypočítá v závislosti na dosaženém objemu zásilek naložených na lodi. Pokud podnik zvolil daný režim zdanění, nemůže ho změnit po dobu deseti let. Navíc společnost nesmí uplatňovat dosažené ztráty z podnikání ani jiné daňové úlevy.

4.4.6 Slevy na dani

Finanční správa Tchaj-wanu stanovila jen jednu slevu na dani v rámci režimu daňových pobídek, kterou podniky mohou využit při výpočtu své daňové povinnosti. Více bude o této slevě pojednáno níže.

4.4.7 Daňové pobídky

Tchajwanský režim daňových pobídek na výzkum a vývoj umožňuje uplatnit jako slevu na dani až 15 % z celkové částky vynaložené na výzkum a vývoj, zároveň však sleva nemůže být vyšší než 30 % od celkové částky daně, která byla vypočtena v běžném zdaňovacím období (Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016).

Kromě slevy na vývoj a výzkum vláda Tchaj-wanu nabízí daňové pobídky v některých průmyslových odvětvích jako daňové prázdniny, odložení placení daně z investic do technologií, slevy na dani týkající se investic, zrychlené odpisování majetku, určité výhody při fúzích a akvizicích podniků.

Existují speciální daňové režimy pro oblast průmyslu (zahrnují zemědělské, průmyslové a odvětví služeb), pro biotechnologii a farmaceutický průmysl, dále také pro malé a střední podniky.

4.5 Správa daně

Daňové přiznání ke korporátní dani se podává v době od 1. května do 31. května, pokud společnosti mají kalendářní zdaňovací období. Pokud je zdaňovací období firmy jiné než kalendářní rok, společnost musí vyplnit a odevzdat daňové přiznání do 5 měsíců po skončení účetního období (KPMG. Country Tax Profile: Taiwan 2016).

V průběhu roku se platí jedna záloha na daň ze zisku korporací. Záloha je splatná v devátém měsíci zdaňovacího období společnosti ve výši poloviny poslední známé daně. Zbytek je zaplacen při podání daňového přiznání za běžné zdaňovací období. Od zaplacení zálohy na daň a podání daňového přiznání jsou osvobozeny OSVČ, partnerství a podniky malého rozsahu („malé účetní jednotky“), podniky jejichž stálá provozovna je mimo Tchaj-wan, kulturní, vzdělávací, veřejnoprávní a charitativní organizace a instituce.

Daňové přiznání bývá tří typů (Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016):

- standardní,
- „modré“ (podává se pouze se souhlasem finanční správy a slouží pro podnik jako důkaz, že jeho výkazy jsou správně sestaveny),
- v podobě účetních výkazů (pro neziskové organizace, např. vzdělávací, kulturní, charitativní a podobné instituce).

Podání ověřených účetních závěrek spolu s daňovým přiznáním není zcela vyžadováno (Introduction To Taiwan Tax Rules, 2015). Pro banky, pojišťovny, investiční fondy, veřejné společnosti a společnosti, které podávají konsolidované daňové přiznání, je to obligatorní náležitost daňového přiznání.

Na Tchaj-wanu existuje možnost podat konsolidované daňové přiznání pro finanční holdingové společnosti, které drží minimálně 90 % podíl na tuzemských dceřiných společnostech po dobu delší než 12 měsíců. Hlavní výhodou je úspora administrativních nákladů společností v holdingu.

5 Komparace

V této kapitole bude provedena srovnávací analýza daně ze zisku korporací Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu, a to na základě daňových ukazatelů a konstrukčních prvků daně popsaných v předchozích kapitolách.

5.1 Daňové ukazatele

5.1.1 Daňový mix

Na základě grafů znázorňujících daňový mix jednotlivých zemí v roce 2015 lze dojít k závěru, že Hongkong je na prvním místě, pokud se týká naplnění rozpočtu daňovými příjmy, protože výnosy z korporátní daně představují přibližně polovinu jeho daňového rozpočtu. V porovnání s Hongkongem pak Singapur naplňuje svůj rozpočet z jedné třetiny daňovými výnosy z korporátní daně. V případě Tchaj-wanu jsou příjmy z daně ze zisku korporací tvoří jednu pětinu rozpočtu. U vybraných asijských zemí se vyskytuje stejný prvek. Převážná část jejich daňových příjmů je tvořena přímými daněmi.

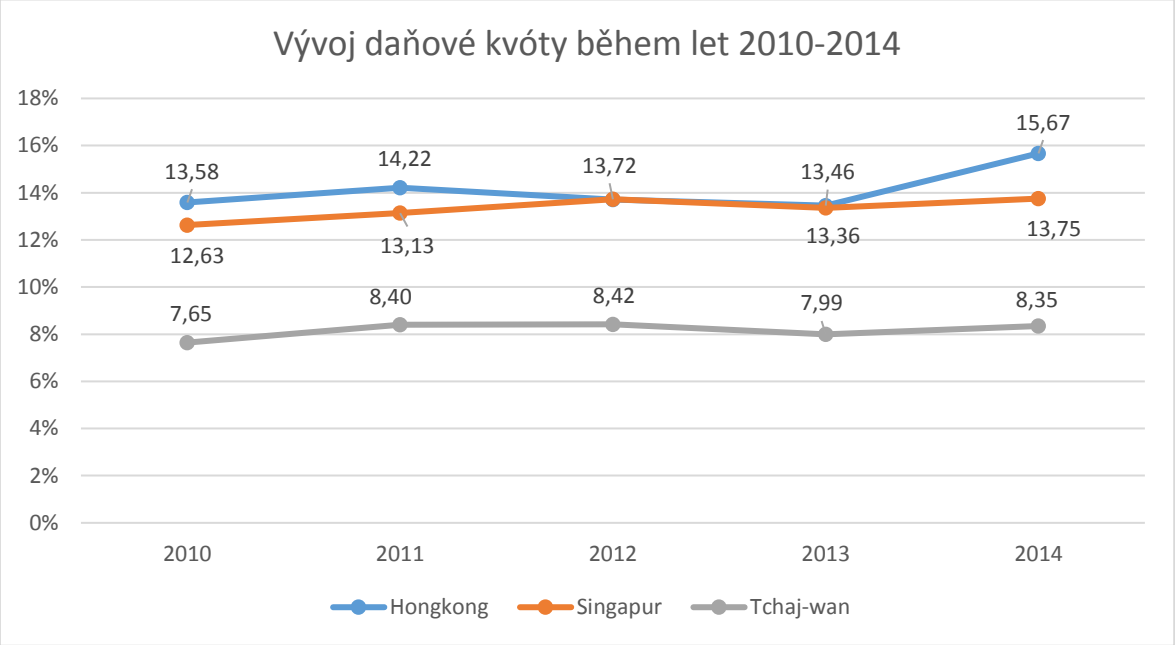
5.1.2 Daňová kvóta

Pro srovnání Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu byla použita data z jednoho zdroje, a to z Asijské rozvojové banky (Asian Development Bank). Vývoj daňové kvóty tří asijských zemí zachycuje graf 14.

Ukazatel daňové kvóty charakterizuje celkovou úroveň daňové zátěže země. Je poměrovým ukazatelem vyjadřujícím úroveň daňových výnosů ve vztahu k hrubému domácímu produktu v běžných cenách. V našem případě srovnání proběhlo na úrovni jednoduché daňové kvóty, tzn. bez zapojení výnosů ze sociálního pojištění a jiných poplatků.

Na základě grafu 14 lze konstatovat, že všechny tři země mají daňovou kvótu velmi nízkou a právě Tchaj-wan se zdá jako stát s nejnižším daňovým zatížením.

Graf 14: Vývoj daňové kvóty u Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu



Zdroj: Asian Development Bank. Key Indicators for Asia and the Pacific 2016

5.2 Poplatníci daně

V podstatě každá země vidí jako poplatníka korporátní daně společnost, která byla zřízena za účelem dosažení zisku. Singapur vyjímá ze zdanění státní instituce, charitativní organizace a družstva. Hongkong zařazuje mezi skupinu poplatníků ještě i osoby samostatně výdělečné činné. Charitativní instituce jsou také osvobozeny od zdanění. Na Tchaj-wanu je okruh osob, které jsou ze zákona poplatníky daně, nejrozmanitější. Patří sem i družstva, kulturní a vzdělávací instituce, charitativní organizace s výjimkou vládních institucí, škol, nemocnic, pečovatelských a azylových domů.

5.3 Základ daně

5.3.1 Zdanitelné příjmy

Ze zkoumaných zemí je Tchaj-wan jediná země, jejíž systém zdanění je velice podobný systému zemí Evropské unie. Podniky-rezidenti jsou zavázány zdaňovat celosvětové příjmy, kdežto nerezidenti jsou povinni vypočítat svou daňovou povinnost pouze ze zdrojů pocházejících a vygenerovaných na území Tchaj-wanu. Opakem Tchaj-wanu je Hongkong. Ve své legislativě má nastaveno, že zdanitelné příjmy jsou odvozené jen ze zdrojů na území

Hongkongu. Tudíž moc nezáleží na tom, zda společnost je či není rezidentem. Třetí vybraná země Singapur se umístila někde uprostřed a má v sobě náznaky obou zmíněných států. U společnosti-rezidenta zdanění podléhají příjmy dosažené v Singapuru, ale také zahraniční příjmy převedené do Singapuru s cílem kompenzace ztráty podniku nebo nákupu movitého majetku určeného pro podnikání. U společnosti-nerezidenta bude korporátní daň uvalena jen na příjmy, jejichž zdrojem jsou aktivity vykonávané v Singapuru.

V dalším textu práce dojde k zohlednění různých postupů či metod zdanění příjmů, které přímo souvisí s korporacemi. Do skupiny těchto příjmů patří dividendy, úroky, licenční poplatky a kapitálové zisky. Jejich přehled je znázorněn níže v tabulce 14.

Tabulka 14: Zdanění dividend, úroků, licenčních poplatků a kapitálových zisků ve vybraných asijských zemích

Druh příjmu	Hongkong	Singapur	Tchaj-wan
Dividendy	Osvobozené (vyplacené v tuzemsku) nebo vyňaté (ze zahraničí)	Osvobozené	Vyplacené nebo přijaté mezi rezidenty (osvobozeny), přijaté od nerezidenta (zdanění v obecném základu daně), vyplacené nerezidentovi (srážková daň 20 % nebo nižší dle SZDZ), dodatečná daň 10 % na nerozdělené zisky
Úroky	Zdanitelné v obecném základu daně 16,5 % sazbou daně (rezidenti) nebo osvobozené (nerezidenti)	Zdanitelné základní sazbou daně 17 % (rezidenti) či srážkovou daní 15 % nebo nižší dle SZDZ (nerezidenti) či osvobozeny	10 % srážková daň (rezident nebo nerezident se stálou provozovnou na Tchaj-wanu), ostatní 20 %, 15 % nebo nižší srážková daň (dle SZDZ)
Licenční poplatky	Zdanitelné základní sazbou daně 16,5 % (rezidenti) či srážková daň 4,95 % /16,5 % / nižší dle SZDZ (vyplacené nerezidentům)	Zdanitelné základní sazbou daně 17 % (rezidenti) či srážkovou daní 10 % nebo nižší dle SZDZ (nerezidenti) či osvobozeny	Srážková daň 10 % (pro rezidenta nebo nerezidenta se stálou provozovnou na Tchaj-wanu), 20 % nebo nižší dle SZDZ (pro nerezidenta) nebo vyňaté (zaplacené zahraničnímu podniku)
Kapitálové zisky	Nejsou zdanitelné	Nejsou zdanitelné	Zdanitelné v obecném základu daně

Zdroj: vlastní úprava

Dividendy podléhají zdanění pouze na území Tchaj-wanu. Srážková daň 20 % se uplatní u podniků se stálou provozovnou mimo Tchaj-wan, pokud podniky nejsou daňovými rezidenty států, se kterými Tchaj-wan uzavřel dohody o zamezení dvojího zdanění. U podniků z ostatních zemí se uplatní snížená sazba srážkové daně dle smluv o spolupráci. Zajímavostí je, že na zisk společností, který nebyl vyplácen ve formě dividend a byl převeden na účet

nerozděleného zisku minulých let, se vztahuje dodatečná daň ve výši 10 %. V tomto případě lze hovořit o dvojím zdanění jednoho druhu příjmu.

Kapitálové zisky nejsou v Singapuru a Hongkongu předmětem daně z příjmů korporací. Pouze Tchaj-wan ukládá daň na kapitálové zisky ve výši 17 %.

Převážná část licenčních poplatků je zdaňována buď srážkovou daní, nebo standardní sazbou daně (případ Singapuru a Hongkongu). V otázce licenčních poplatků obě země, tedy Singapur a Hongkong, zvýhodňují nerezidenty před rezidenty, protože nižší sazby daně jsou nastaveny právě pro nerezidenty. Opakem je případ Tchaj-wanu, který určil pro rezidentní společnost nebo nerezidentní společnost se stálou provozovnou na Tchaj-wanu sazbu 10 %.

V oblasti úroků Hongkong nabízí nejpříznivější podmínky pro oba druhy poplatníků firemních příjmů. Rezidentům je uložena standardní sazba daně 16,5 %, u nerezidentů je to osvobozená položka. Mezi ostatními zeměmi má výhodnou situaci z pohledu rezidenta Tchaj-wan. Svědčí tomu 10 % sazba srážkové daně. Z pohledu nerezidenta není situace tak příznivá.

5.3.2 Náklady v základu daně

5.3.2.1 *Daňově uznatelné náklady*

Všechny tři země se shodují v tom, že daňově uznatelným nákladem může být náklad, který bezprostředně souvisí s generovanými výnosy. Týká se běžných provozních nákladů (administrativní, správní, výrobní, mzdové a jiné). Odlišnosti jsou pouze v některých případech specifických nákladů.

Hongkong dovoluje uznat jako daňovou položku částku zaplacenou za technické vzdělávání pracovníka, částku určenou na rekonstrukci obchodních prostor, na nákup zařízení pro ochranu životního prostředí a hodnotu vozidla šetrného k životnímu prostředí (více informací viz kapitola 2.4.2.1).

Singapur umožňuje od výsledku hospodaření odečíst náklady reálně vynaložené během 1 roku před zahájením podnikání. Specifickým nákladem je jednorázová peněžní podpora v zaměstnání vztahující se na zaměstnance důchodového věku.

Zákon o daních z příjmů Tchaj-wanu zařazuje do kategorie daňově uznatelných nákladů rezervy tvořené na starobní důchody stávajících zaměstnanců do určitého limitu, náklady související s opravami podnikatelských prostor a pořízením majetku, jehož předpokládaná doba použití nepřekročí dva roky, a také náklady na reprezentaci.

Pouze na Tchaj-wanu je nastaveno pravidlo nízké kapitalizace, které určuje daňově uznatelnou položkou ve formě úroků vyplacených spojené osobě, pokud sjednaný úvěr

nepřesahuje 3násobek vlastního kapitálu společnosti-dlužníka. V Hongkongu a Singapuru žádná podobná pravidla neplatí.

5.3.2.2 *Odpisy*

Tchaj-wan je jediná země, která dovoluje poplatníkům daně ze zisku používat účetní odpisy dlouhodobého majetku. Nejčastěji se používá metoda lineárního odpisování odvozená od životnosti aktiva. Singapur a Hongkong používají daňové odpisové plány, které se klasifikují dle druhu majetku. Společnostem v Singapuru je umožněno provést 100 % odpis v roce pořízení majetku, a to v případě, že se jedná o počítače, automatizační zařízení předepsané zákonem a majetek s nízkou pořizovací hodnotou do 5 000 SGD. Další variantou daňového odpisování aktiv je varianta rovnoměrného tříletého odpisování, která platí pro většinu dlouhodobého majetku. Navíc existuje možnost stanovit dobu životnosti aktiva a na jejím základě sestavit odpisový plán s tím, že v roce pořízení majetku lze odepsat 20 % z celkové hodnoty aktiva a v následujících letech lze odpisovat částku rovnou 80 % z celkové hodnoty aktiva. Kromě hmotného majetku se zákon o daních z příjmů Singapuru zmiňuje o rovnoměrných pětiletých daňových odpisech nehmotného majetku skupiny duševního vlastnictví. Ve srovnání se Singapurem finanční správa Hongkongu veškerý hmotný majetek dělí do čtyř základních skupin. Stroje a zařízení jsou jednorázově odepsatelné v roce pořízení. Průmyslové a komerční budovy se musejí odpisovat ročně ve výši 4 % z hodnoty majetku, jen u průmyslových budov se první odpis vypočte jako 20 % z hodnoty aktiva. U ostatních strojů a zařízení činí první odpis 60 % z vynaložené částky nabytého majetku. V dalších letech se použije bud' 10 %, 20 % nebo i 30 % odpis v závislosti na konkrétních případech.

5.3.2.3 *Dary*

Dvě země, Hongkong a Tchaj-wan, považují dary za daňový uznatelný náklad. Hodnota odečitatelného daru v Hongkongu nesmí být nižší než 100 HKD a nesmí převyšovat hodnotu 35 % z hodnoty upravených zdanitelných příjmů. Dar by měl být poskytnut jen vybraným organizacím, které jsou „schváleny finanční správou“. Tchaj-wan na rozdíl od státu Hongkong, nestanoví limity pro uznání darů. Vymezuje jen případy, kdy může být dar uznán za daňově účinný náklad. Jsou to hlavně účely národní obrany či vlády.

5.3.3 Výpočet daňové povinnosti

Při výpočtu daňové povinnosti se provedené daňové úpravy docela podobají u všech tří zemí. Převážně jde o část kalkulace upraveného základu daně. Od výsledku hospodaření společnosti se odečítají nezdanitelné a osvobozené příjmy, a také příjmy podrobené srážkové dani a dále se přičítají daňově neuznatelné náklady. Poté se uplatňují odpočty od základu daně. Ve výsledku pak docházíme ke spočtenému upravenému základu daně. Odlišnosti začínají právě od tohoto kroku. Pouze v Singapuru lze využít částečné nebo plné osvobození (viz kapitola 3.4.5). Následně se použije statutární sazba daně a na závěr se u Singapuru a Tchaj-wanu uplatní slevy na dani. Z toho vyplývá, že na první pohled má Singapur lepší podmínky pro snížení daňové povinnosti, které spočívají ovšem v dodatečných daňových úpravách (sleva na dani a částečné či úplné osvobození).

Tabulka 15: Výpočet konečné daňové povinnosti u Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu

Hongkong	**Singapur**	**Tchaj-wan**
Výsledek hospodaření	Výsledek hospodaření	Výsledek hospodaření
- příjmy podrobené srážkové dani	- příjmy podrobené srážkové dani (vztahuje se na společnosti-nerezidenty)	- příjmy podrobené srážkové dani
- nezdanitelné příjmy	- nezdanitelné příjmy	- nezdanitelné příjmy
- osvobozené příjmy	- osvobozené příjmy	- osvobozené příjmy
+ daňově neuznatelné náklady	+ daňově neuznatelné náklady	+ daňově neuznatelné náklady
= základ daně	= základ daně	= základ daně
- odpočty (ztráty)	- odpočty (ztráty, dary, investiční výdaje PIC, výdaje na výzkum a vývoj, výdaje na opravu a rekonstrukci provozovny)	- odpočty (ztráty)
= upravený základ daně	= upravený základ daně	= upravený základ daně
	(použití plného/částečného osvobození)	
* sazba daně	* sazba daně	* sazba daně
	= daňová povinnost	= daňová povinnost
	- slevy na dani	- slevy na dani (výzkum a vývoj)
= konečná daňová povinnost	= konečná daňová povinnost	= konečná daňová povinnost

Zdroj: vlastní zpracování

5.3.4 Odpočty od základu daně

Nejmenší počet odpočtů od základu daně mají dvě asijské země čínského původu. Každá z těchto zemí uvádí jen jednu odečitatelnou položku od základu daně. Jedná se o daňovou ztrátu z podnikatelských aktivit.

Na Tchaj-wanu platí časové omezení pro uplatnění ztráty po dobu 10 následujících let od roku, ve kterém společnost této ztráty dosáhla. Ztrátu lze vykázat v případě společností podávajících „modré“ daňové přiznání nebo přiznání ověřené certifikovaným účetním.

Pro Hongkong nejsou stanoveny časově limity pro přenesení a započtení daňových ztrát proti budoucím výnosům. Určité omezení se vztahuje na podniky, jejichž výnosy jsou zdaňovány různými sazbami daně.

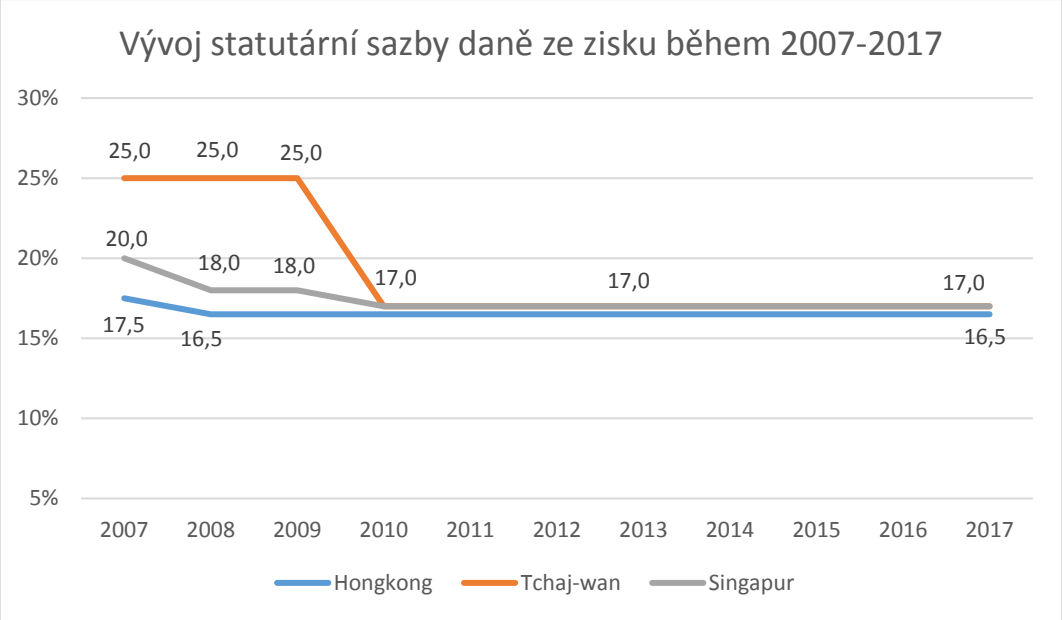
V Singapuru je daňová ztráta jedním z možných odpočtů aplikovaných finanční správou daného státu. Ztrátu lze použít jak do budoucna, tak i přenést do minulosti. Vztahuje se na podniky, u nichž nebyla zaznamenána žádná změna v seznamu akcionářů. Limit daňové ztráty při přenosu směrem dozadu společně s daňovými odpisy byl určen ve výši 100 tis. SGD a směrem dopředu nebyl vlastně stanoven. Dalším příkladem odpočtu může být veřejně prospěšný dar s možností využití jeho odpočtu v následujících pěti letech. V letech 2016-2018 se od základu daně smí odečíst až 2,5násobek uhrazené částky darů. Dalším typem odpočtu je odpočet v rámci PIC programu. Stručně řečeno společnosti, které investují do šesti vybraných oblastí, mají na výběr dvě varianty PIC programu. Tyto společnosti mohou odečíst od základu daně až 400 % vynaložených nákladů na daný program nebo požádat finanční správu o vrácení částky v hotovosti, jejíž výše se vypočte jako 40 % ze souhrnu nákladů vynaložených na PIC program. Bohužel, PIC program bude platit jen do konce roku 2018. Čtvrtou variantou odpočtu může být odpočet výdajů limitovaný 150 % hodnotou ze sumy výdajů, které vznikly v oblasti výzkumu a vývoje. Posledním příkladem používaného odpočtu v Singapuru je odpočet výdajů na opravu a rekonstrukci provozovny. Tento odpočet je určen pro malé a střední podniky. Roční maximální odpočitatelná částka od základu daně se rovná 100 tis. SGD.

5.3.5 Sazba daně

Jak ilustruje graf 15, statutární sazba daně ze zisku se v roce 2017 u všech zkoumaných zemí přibližuje ke stejné úrovni, která činí 16,5-17 %. Snížení sazby korporátní daně proběhlo u každého státu v období let 2007-2010. V současnosti má Hongkong nejnižší

sazbu daně ze zisku na úrovní 16,5 %. O půl procentního bodu je sazba daně ze zisku na Tchaj-wanu a Singapuru vyšší.

Graf 15: Vývoj statutární sazby daně u tří východoasijských zemí během posledních 10 let



Zdroj: Trading Economics. Corporate Tax Rate Hong Kong, Singapore and Taiwan, (https://tradingeconomics.com/)

Zde by autorka chtěla zdůraznit, že promítnutí osvobození v upraveném základu daně podniku a následně i slev na dani vede ke snížení efektivní daňové sazby ze zisku korporací. Efektivní daňová sazba vypovídá o skutečném daňovém zatížení země v oblasti korporátního zdanění. Její veličina byla zjištěna při použití tzv. metody zpětného mikropohledu. Efektivní daňová sazba je odvozena z hodnoty statutární sazby daně po zohlednění dalších daňových aspektů a v níže uvedených výpočtech představuje podíl konečné daňové povinnosti a původního základu daně společnosti. Vice informací o efektivní daňové sazbě je uvedeno v kapitole 1.

Z toho důvodu, že každá zkoumaná země má nastavenou převážnou část úlev platných pouze pro určité oblasti či odvětví, bylo autorkou rozhodnuto, že výpočet efektivní daňové sazby bude proveden pro hypotetickou prospívající společnost (za poslední desetiletí nemající daňovou ztrátu) z odvětví, která nespadají do žádné kategorie podporované státem. Do kalkulace jsou zahrnuty úlevy (odpočty a slevy na dani), které platí pro převážnou většinu firem v daném konkrétním státě.

Singapur

V tabulkách 16 a 17 je zachycena změna efektivní sazby daně ze zisku korporací v Singapuru při působení dvou druhů osvobození a slevy na dani. Osvobození a slevy na dani může použit kterákoliv Singapurská společnost.

Tabulka 16: Efektivní daňová sazba Singapuru v roce 2017 při zohlednění úplného osvobození pro nově vytvořené společnosti

Základ daně (v SGD)	Osvobozený příjem (v SGD)	Upravený základ daně (v SGD)	Statutární sazba daně ze zisku (v %)	Daňová povinnost (v SGD)	Sleva na dani (v SGD)	Konečná daňová povinnost (v SGD)	Efektivní daňová sazba daně ze zisku (v %)
1 000	1 000	0	17	0	-	0	**0**
5 000	5 000	0	17	0	-	0	**0**
10 000	10 000	0	17	0	-	0	**0**
50 000	50 000	0	17	0	-	0	**0**
100 000	100 000	0	17	0	-	0	**0**
200 000	150 000	50 000	17	8 500	4 250	4 250	**2,1**
500 000	200 000	300 000	17	51 000	25 000	26 000	**5,2**
800 000	200 000	600 000	17	102 000	25 000	77 000	**9,6**
1 000 000	200 000	800 000	17	136 000	25 000	111 000	**11,1**
5 000 000	200 000	4 800 000	17	816 000	25 000	791 000	**15,8**
10 000 000	200 000	9 800 000	17	1 666 000	25 000	1 641 000	**16,4**

Zdroj: vlastní výpočet na základě zdrojů o legislativní úpravě

Tabulka 17: Efektivní daňová sazba Singapuru v roce 2017 při zohlednění částečného osvobození pro všechny společnosti

Základ daně (v SGD)	Osvobozený příjem (v SGD)	Upravený základ daně (v SGD)	Statutární sazba daně ze zisku (v %)	Daňová povinnost (v SGD)	Sleva na dani (v SGD)	Konečná daňová povinnost (v SGD)	Efektivní daňová sazba daně ze zisku (v %)
1 000	750	250	17	42,5	21,25	21,25	**2,1**
5 000	3 750	1 250	17	212,5	106,25	106,25	**2,1**
10 000	7 500	2 500	17	425	212,5	212,5	**2,1**
50 000	27 500	22 500	17	3 825	1 912,5	1 912,5	**3,8**
100 000	52 500	47 500	17	8 075	4 037,5	4 037,5	**4,0**
200 000	102 500	97 500	17	16 575	8 287,5	8 287,5	**4,1**
500 000	152 500	347 500	17	59 075	25 000	34 075	**6,8**
800 000	152 500	647 500	17	110 075	25 000	85 075	**10,6**
1 000 000	152 500	847 500	17	144 075	25 000	119 075	**11,9**
5 000 000	152 500	4847 500	17	824 075	25 000	799 075	**16,0**
10 000 000	152 500	9 847 500	17	1 674 075	25 000	1 649 075	**16,5**

Zdroj: vlastní výpočet na základě zdrojů o legislativní úpravě

Ve výsledku je vidět, že efektivní daňová sazba korporátní daně Singapuru se při základu daně od 0 do 1 mil. SGD nabývá mnohem nižší hodnoty než statutární sazba daně. Obě sazby se vyrovnají jen při větších částkách základu daně.

Tchaj-wan

Ne každá firma na Tchaj-wanu může uplatit slevu na dani. Ta je určena pouze pro společnosti, které se zúčastní programu výzkumu a vývoje. Z tohoto hlediska je sleva na dani vyjmuta z výpočtu efektivní sazby korporátní daně. Na hodnotu efektivní sazby daně mají vliv jen tři jevy – osvobození příjmu do 120 tis. TWD, maximální výše splatné daně, která by neměla převýšit částku rovnající se polovině hodnoty rozdílu mezi upraveným základem daně a hodnotou 120 tis. TWD, a minimální daň, která se vztahuje na společnosti-rezidenty a nerezidentní zahraniční společnosti se stálou provozovnou na Tchaj-wanu (viz kapitola 4.4.5). Výše minimální daně se odvíjí od základu daně sníženého o 500 tis. TWD násobeného sazbou 12 %.

V tabulce 18 je proveden výpočet efektivní sazby daně u společnosti-rezidenta a společnosti-nerezidenta se stálou provozovnou na Tchaj-wanu. Tabulka 19 pak na rozdíl od předchozí tabulky zachycuje situaci u zahraniční společnosti-nerezidenta, která zároveň nemá na Tchaj-wanu stálou provozovnu. Vzhledem k tomu, že singapurský dolar je 22krát větší než tchajwanský dolar, základ daně v tabulkách 18 a 19 byl přepočítán.

Tabulka 18: Efektivní daňová sazba u společnosti-rezidenta a společnosti-nerezidenta se stálou provozovnou na Tchaj-wanu v roce 2017 při zohlednění systému minimální daně

Základ daně (v tis. TWD)	Statutární sazba daně ze zisku (v %)	Částka daně (v tis. TWD)	Maximální částka splatné daně	Daňová povinnost (v tis. TWD)	Základ daně (v tis. TWD)	Osvobozený příjem (v tis. TWD) u systému minimální daně	Sazba minimální daně (v %)	Částka minimální daně (v tis. TWD)	Konečná daňová povinnost (v tis. TWD)	Efektivní daňová sazba daně ze zisku (v %)
22	17	0	0	0	22	22	12	0	0	**0**
110	17	0	0	0	110	110	12	0	0	**0**
220	17	37,4	50	37,4	220	220	12	0	37,4	**17**
1 100	17	187	490	187	1 100	500	12	72	187	**17**
2 200	17	374	1 040	374	2 200	500	12	204	374	**17**
4 400	17	748	2 140	748	4 400	500	12	468	748	**17**
11 000	17	1 870	5 440	1 870	11 000	500	12	1 260	1 870	**17**
17 600	17	2 992	8 740	2 992	17 600	500	12	2 052	2 992	**17**
22 000	17	3 740	10 940	3 740	22 000	500	12	2 580	3 740	**17**
110 000	17	18 700	54 940	18 700	110 000	500	12	13 140	18 700	**17**
220 000	17	37 400	109 940	37 400	220 000	500	12	26 340	37 400	**17**

Zdroj: vlastní výpočet na základě zdrojů o legislativní úpravě

Tabulka 19: Efektivní daňová sazba v roce 2017 u nerezidentní společnosti, jejíž stálá provozovna se nachází mimo území Tchaj-wanu

Základ daně (v tis. TWD)	Statutární sazba daně ze zisku (v %)	Částka daně (v tis. TWD)	Maximální částka splatné daně	Konečná daňová povinnost (v tis. TWD)	Efektivní daňová sazba daně ze zisku (v %)
22	17	0	0	0	**0**
110	17	0	0	0	**0**
220	17	37,4	50	37,4	**17**
1 100	17	187	490	187	**17**
2 200	17	374	1 040	374	**17**
4 400	17	748	2 140	748	**17**
11 000	17	1 870	5 440	1 870	**17**
17 600	17	2 992	8 740	2 992	**17**
22 000	17	3 740	10 940	3 740	**17**
110 000	17	18 700	54 940	18 700	**17**
220 000	17	37 400	109 940	37 400	**17**

Zdroj: vlastní výpočet na základě zdrojů o legislativní úpravě

Výsledek, který vychází z předchozích dvou tabulek je takový, že efektivní sazba korporátní daně je jak u rezidentní společnosti na Tchaj-wanu, tak i u společnosti-nerezidenta na stejné úrovni. Při nižších hodnotách základu daně nabývá efektivní sazba daně nulových hodnot (v našem příkladu do 110 tis. TWD), následně se zvyšuje na úroveň 17 %.

Efekt, který by mohl ovlivnit efektivní sazbu daně, spočívá v systému minimální daně, která by za určitých okolností mohla převýšit částku daně spočítanou dle základního pravidla vlivem toho, že do výpočtu minimální sazby daně z firemních příjmů vstupují příjmy, které byly osvobozené dle základního způsobu zdanění korporátních příjmů (z transakcí s cennými papíry a s futures, získané od poboček zahraničních bank) nebo příjmy, které nebyly zdaněny v souladu s uplatněnými daňovými pobídkami. Ve výše uvedeném příkladu se daný efekt neprojevil.

Hongkong

Vzhledem k tomu, že singapurský dolar je 5,7krát větší než hongkongský dolar, základ daně v tabulce 20 byl přepočítán. Efektivní daňová sazba Hongkongu zůstává na úrovni jejich statutární (neboli nominální) sazby daně (viz tabulka 20).

Tabulka 20: Efektivní daňová sazba Hongkongu v roce 2017

Základ daně (v HKD)	Statutární sazba daně ze zisku (v %)	Konečná daňová povinnost (v HKD)	Efektivní daňová sazba daně ze zisku (v %)
5 700	16,5	940,5	**16,5**
28 500	16,5	4 702,5	**16,5**
57 000	16,5	9 405	**16,5**
285 000	16,5	47 025	**16,5**
570 000	16,5	94 050	**16,5**
1 140 000	16,5	188 100	**16,5**
2 850 000	16,5	470 250	**16,5**
4 560 000	16,5	752 400	**16,5**
5 700 000	16,5	940 500	**16,5**
28 500 000	16,5	4 702 500	**16,5**
57 000 000	16,5	9 405 000	**16,5**

Zdroj: vlastní výpočet na základě zdrojů o legislativní úpravě

Při srovnání efektivních sazeb korporátních daní tří zemí je zcela zjevné, že ve většině případů má Singapur nižší efektivní sazbu daně než ostatní země. Jen při nízkých hodnotách základu daně z příjmů (v našem příkladu do 5 tis. SGD neboli 110 tis. TWD neboli 80 tis. CZK) dosahuje Tchaj-wan stejně nízkých hodnot efektivní sazby daně jako Singapur. Ostatní země tak nemohou v otázce efektivní sazby korporátní daně Singapuru konkurovat.

5.3.6 Slevy na dani

Slevy na dani se uplatňují v daňovém systému korporátní daně na Tchaj-wanu a v Singapuru. Finanční správa Tchaj-wanu určila jednu slevu na dani v rámci daňových pobídek. Veličina slevy může nabývat až 15 % hodnoty vynaložených výdajů na výzkum a vývoj společnosti a zároveň nesmí převyšovat 30 % částku vypočtené daně. V Singapuru v roce 2017 platí sleva na dani ve výši 50 % z částky daně, avšak nesmí převýšit hodnotu 25 000 SGD.

5.3.7 Daňové pobídky

Hongkong nemá ve svém systému korporátní daně speciální daňové pobídky. Na Tchaj-wanu jsou společnosti zvýhodněny daňovými pobídkami v některých průmyslových odvětvích v podobě daňových prázdnin, odložení placení daně nebo slevy na dani v rámci investičních programů, zrychleného odpisování majetku, určitých výhod při fúzích a akvizicích podniků. Navíc vláda Tchaj-wanu vytvořila speciální daňové režimy pro oblast

biotechnologie a farmaceutického průmyslu. Největší počet daňových pobídek je v rukou finanční správy Singapuru. Patří sem pobídky v nových průkopnických odvětvích, pobídky pro rozvoj a expanzi ve formě tzv. dodatečných investičních výdajů a také možnost financování místních podniků a poskytnutí technické pomoci pro místní podniky. Ve sféře inovací působí investiční program s názvem Productivity and Innovation Credit Program, který byl vytvořen s cílem povzbudit podnikatele k investicím do inovací.

5.4 Správa daně

Srovnání podmínek, lhůt a pravidel souvisejících se správou daně v Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu je znázorněno v tabulce 21.

Tabulka 21: Srovnání správy daně jednotlivých zemí

	Hongkong	**Singapur**	**Tchaj-wan**
Zdaňovací období	Obvykle 1. dubna – 31. **b**řezna	Obvykle kalendářní rok	Obvykle kalendářní rok
Zálohy na daň ze zisku	16,5 % ze základu daně předchozího zdaňovacího období	-	½ poslední známé daňové povinnosti
Lhůta pro podaní daňového přiznání	Obvykle na začátku května (neboli do 1 měsíce po skončení účetního období)	30.listopadu v papírové podobě a 15.prosince elektronicky	Do konce 5. měsíce po skončení účetního období
Druhy daňových přiznání	Pro korporace, pro ostatní podnikající osoby a pro podnikající osoby-nerezidenty	Zjednodušená verze C-S a standardní verze C	Standardní, „modré“ přiznání (navíc v podobě účetních výkazů)
Konsolidované daňové přiznání	-	-	Ano

Zdroj: vlastní úprava

Zálohy na daň ze zisku korporací se neplatí jen v Singapuru, protože vyměření daňové povinnosti je v rukou finanční správy dané země. Ostatní společnosti platí jednu zálohu během běžného zdaňovacího období. V Hongkongu se částka zálohy vypočte jako 16,5 % z upraveného základu daně minulého zdaňovacího období. Na Tchaj-wanu činí výše zálohy ½ poslední známé daňové povinnosti.

V každé zemi existuje několik druhů daňových přiznání. Největším počtem formulářů disponuje Hongkong, který stanovil daňová přiznání pro korporace, pro ostatní podnikající

osoby a pro podnikající osoby-nerezidenty. V Singapuru a na Tchaj-wanu existují dva druhy daňových přiznání, a to standardní a zjednodušená forma formulářů. Navíc na Tchaj-wanu zasílají neziskové organizace, kulturní, vzdělávací a charitativní instituce finanční správě jen účetní výkazy jako obdobu daňového přiznání. Zajímavostí je, že na Tchaj-wanu je povoleno sestavení konsolidovaného daňového přiznání k dani ze zisku u některých finančních holdingových společností, které splňující určitá kritéria (viz kapitola 4.5).

6 Analýza daňové konkurenceschopnosti

Kapitola bude věnována konkurenceschopnosti země v otázce zdanění firemních příjmů.

Dle názoru autorky diplomové práce je nejlepší definice konkurenceschopnosti státu ta, která ji vymezuje jako *„schopnost země přilákat zahraniční investory a nabídnout maximální vstřícnost vůči domácím podnikatelům“* (Klvačová, 2008). Z tohoto důvodu tak bude zkoumání vlivu korporátní daně na konkurenceschopnost země postaveno primárně na dvou aspektech, a to na vztahu k zahraničním investorům a vztahu k domácím podnikatelům.

6.1 Vztah k zahraničním investorům

Nejlepším indikátorem vyjadřujícím zájem zahraničních investorů o investování v dané zemi, je bezesporu indikátor přímých zahraničních investic. Právě zahraniční investice svědčí o tom, že jsou jednotlivé země velice lákavé z hlediska investování či zahájení podnikatelské činnosti.

Dle definice organizace OECD v souladu s EUROSTATem a Mezinárodním měnovým fondem *„přímá zahraniční investice odráží záměr rezidenta jedné ekonomiky (přímý investor) získat trvalou účast v subjektu, který je rezidentem v ekonomice jiné, než je ekonomika investora (přímá investice). Trvalá účast implikuje existenci dlouhodobého vztahu mezi přímým investorem a přímou investicí a významný vliv na řízení podniku. Přímá investice zahrnuje jak původní transakci mezi oběma subjekty, tak všechny následující kapitálové transakce mezi nimi a mezi afilovanými podniky, zapsanými i nezapsanými v obchodním rejstříku.“ (*Marková, 2014)

Tabulka 22 znázorňuje výši zahraničních investic v období let 2005–2015 ve vybraných zemích Východní Asie a Pacifiku. Analýza porovnání byla provedena za použití statistických údajů portálu UNCTAD.

Tabulka 22: Přímé zahraniční investice v letech 2005–2015

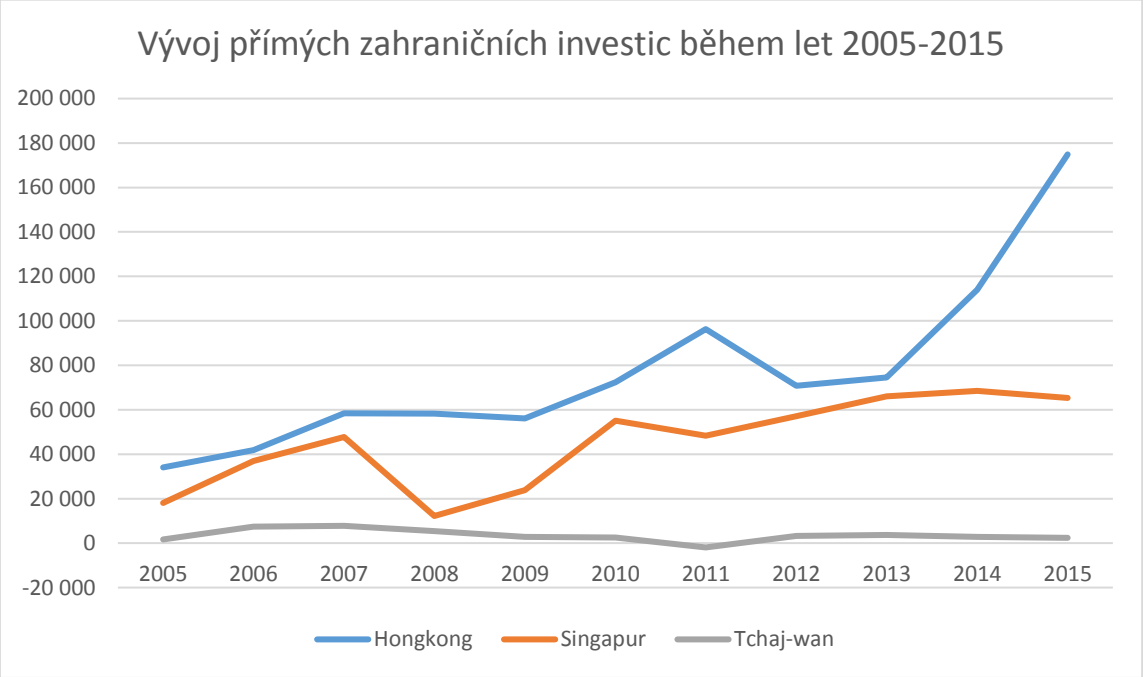
Země (mil. US $)	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Hongkong	34 058	41 811	58 404	58 315	56 061	72 319	96 212	70 841	74 546	114 055	174 892
Singapur	18 090	36 924	47 733	12 201	23 821	55 076	48 329	57 150	66 067	68 496	65 262
Tchaj-wan	1 625	7 424	7 769	5 432	2 805	2 492	-1 957	3 207	3 598	2 839	2 415

Zdroj: UNCTAD, http://unctad.org/en/Pages/statistics.aspx#

Největší příliv přímých zahraničních investic (PZI) celkově zaznamenal Hongkong. Od roku 2005 do roku 2015 vzrostla celková úroveň PZI 5krát a dosáhla hodnoty 174 892 mil. US dolarů. Singapur dosáhl ve srovnání s Hongkongem výrazně nižší částky přímých zahraničních investic. V roce 2015 PZI nabývaly hodnotu 65 262 mil. US dolarů. Tchaj-wan ve srovnání s ostatními asijskými zeměmi přilákal jen 2 415 mil. US dolarů, což je 72krát nižší hodnota investic, než zaznamenal ve stejném období Hongkong a 27krát nižší než zahraniční investice v Singapuru.

Grafické znázornění vývoje přímých zahraničních investic u zkoumaných zemí je uvedeno v grafu 16.

Graf 16: Vývoj přímých zahraničních investic v letech 2005–2015



Zdroj: UNCTAD, http://unctad.org/en/Pages/statistics.aspx#

Jak ukazuje graf 16, mezi jednotlivými státy existují výrazné rozdíly ve vývoji přímých zahraničních investic. Na Tchaj-wanu představují investice přibližně vodorovnou křivku PZI, což znamená, že tato země není pro investory lákavá nebo disponuje určitými překážkami omezujícími investiční tok. K překážkám lze přiřadit složitý schvalovací proces registrace podnikání, do kterého je zapojeno několik státních institucí. Další překážkou je seznam odvětví, do kterých je přístup zakázán nebo částečně omezen. Mezi zakázaná odvětví patří odvětví národní bezpečnosti, veřejného pořádku nebo veřejného zdraví, a také obory jako jsou agronomie, zemědělství, rybaření a lov, poštovní služby, rozhlasové a televizní

vysílání (zakázány zákonem). Odvětví energetiky a obchodu s cennými papíry se řadí mezi odvětví s omezeným přístupem pro investice ze strany zámořských etnických Číňanů (MZV ČR. Investiční klima. Tchaj-wan).

Naopak Singapur ukazuje na grafu 16 pozitivní vývoj PZI. Americká firma Standard & Poor´s dlouhodobě hodnotí investiční prostředí Singapuru nejvyšší známkou, tzn. AAA (tzv. Long Term Debt Rating) za fiskální stabilitu, dlouhodobý dobrý vývoj zahraničního obchodu země a solidní ekonomické výsledky (MZV ČR. Investiční klima. Singapur). Nedostatečně vysoké tempo růstu PZI (ve srovnání s křivkou Tchaj-wanu) spočívá v tzv. vysoké nákladnosti investic, která je založena na neexistenci levné pracovní síly a dalších levných podnikatelských nákladů (nájemné).

Nejlepší výsledek zaznamenal Hongkong, nicméně velký nárůst v objemu zahraničních investic byl zapříčiněn tím, že čínské společnosti přesouvají finanční prostředky z kontinentální Číny přes Hongkong a nazpátek kvůli využití zvýhodněných daňových investičních pobídek v Číně, a to pro zahraniční investory (MZV ČR. Investiční klima. Hongkong). Nelze tedy konstatovat, že z pohledu zahraničního investora představuje Hongkong nejlepší zemi pro investování kapitálu. Za určitých okolností by se mohl Singapur zúčastnit pomyslného souboje o první příčku.

Příliv přímých zahraničních investic ovlivňuje řada faktorů, jako politická stabilita země, její ekonomická stabilita, nízká cena vstupů včetně levné pracovní síly, kvalita institucionálních prostředí a další (Damborský, M., Říhová, G.). Mezi ukazatele ekonomické stability se zahrnují i daňové podmínky. Nesmíme však opomenout názor, že daňové faktory sice nejsou při rozhodování investorů na prvním místě, ale i tak hrají důležitou roli. Růst přílivu zahraničních investic ze zahraničí zvyšuje domácí zásobu kapitálu, a tedy i související výnosy daně z příjmů korporací. Při růstu zahraničních investic do zahraničí domácí zásoba kapitálu klesá a následně se výnosy korporátní daně snižují. Přímé zahraniční investice jsou neoddělitelně spojeny s daňovým systémem korporátní daně.

Podle názoru autorky je možné definovat nejzásadnější aspekty vlivu korporátní daně na konkurenceschopnost státu ve vztahu k zahraničním investorům, a následně každý parametr porovnat z pohledu tří vybraných zemí:

- statutární sazba daně ze zisku korporací,
- způsob zdaňování dividend,
- systém daňových pobídek.

V závěru dílčí kapitoly bude definována nejatraktivnější země z pohledu zahraničního investora v souvislosti s dani z příjmů korporací a bude srovnán tento výsledek se statistikou přílivu přímých zahraničních investic.

6.1.1 Statutární sazba daně ze zisku

Statutární sazba daně ze zisku je první a důležitý parametr, který ovlivní rozhodnutí zahraničního investora o investování do země či zahájení podnikání v dané zemi. Investor se dívá na tento ukazatel jako na procentní podíl na zdanitelných příjmech společnosti, který bude muset odvést finanční správě státu, ve kterém společnost uskutečňuje svou podnikatelskou činnost. V kapitole 5.3.5 bylo zjištěno, že nejnižší nominální sazbu korporátní daně má Hongkong a její výše činí 16,5 %.

6.1.2 Zdaňování dividend

Zdanění dividend je druhým důležitým bodem pro zahraničního investora, který definuje, jak velká část dividend bude ponechána v zemi podnikání společnosti, a tedy o jakou část dividend investor přijde. Nejlepší podmínky ve zdanění dividend může nabídnout Hongkong a Singapur. Obě země zařazují dividendy mezi osvobozené či vyňaté příjmy (více viz kapitola 5.3.1).

6.1.3 Systém daňových pobídek

Příliv přímých zahraničních investic je beze sporu spojen s oblastí investičních pobídek, mezi které patří i pobídky daňového charakteru. Investoři uvažující o investici do konkrétních oblastí budou brát ohled na výhody, které jim stát může nabídnout.

Hongkong jako jediný ze zkoumaných zemí neposkytuje žádné daňové výhody/úlevy, které by mohly přilákat cizí kapitál.

Na Tchaj-wanu je systém daňových pobídek poměrně rozvinutý. V určitých průmyslových odvětvích fungují daňové prázdniny nebo odložení placení daně či slevy na dani v rámci investičních programů. Společnosti investující finanční prostředky do oblasti výzkumu a vývoje mají možnost uplatnit slevu na dani. Dalšími odvětvími, která jsou podporována vládou Tchaj-wanu, jsou biotechnologie a farmaceutika. Pro dané oblasti byly zavedeny speciální daňové režimy.

Lídrem v systému daňových pobídek je právě Singapur. Patnáctileté osvobození od korporátní daně mají společnosti působící v nových průkopnických odvětvích. Další pobídkou je pobídka určená pro společnosti, které provádí projekty na ekonomický rozvoj Singapuru. Tato pobídka spočívá ve zvýhodněné sazbě daně z příjmů na všechny kvalifikované zisky za určité období. Dodatečné investiční výdaje mohou být uplatněny investory investujícími do nových zařízení nebo zavádějící nové technologie do průmyslu. Neméně důležitým je investiční program PIC vytvořený s cílem motivovat podniky k investicím do inovací (viz kapitola 3.4.4.3).

Ve vztahu k zahraničním investorům je možné říci, že obě země, tedy Hongkong i Singapur, nabízejí investorům ze zahraničí nejpříznivější podmínky pro investování a podnikání. Hongkong má komparativní výhodu spočívající v nejnižší sazbě korporátní daně. Singapur na rozdíl od čínského soupeře vsází na nejširší okruh daňových pobídek. Při srovnání závěrů autorky diplomové práce se statistikou přílivu PZI z UNCTAD lze konstatovat, že vytvořené závěry odpovídají realitě.

6.2 Vztah k domácím podnikatelům

Na rozdíl od zahraničních investorů znají domácí firmy podnikatelské prostředí, ve kterém působí. Nevystačí si s obyčejnými/jednoduchými ukazateli jako je statutární sazba daně nebo způsob zdaňování dividend. Tuzemské společnosti sledují ukazatele, které podávají podrobnější informace o podmínkách podnikání na místním trhu.

Vstřícnost k domácím podnikům se může projevovat v několika daňových aspektech:

- efektivní sazba korporátní daně,
- jednoduchost daňového systému,
- systém odpočtů, slev na dani a dalších úlev,
- systém daňových pobídek.

6.2.1 Efektivní sazba korporátní daně

Tato veličina je zřejmě nejdůležitější z celé řady veličin, neboť znázorňuje skutečné daňové zatížení státu v oblasti korporátního zdanění. Čím nižší hodnotu efektivní sazba nabývá, tím méně země zatěžuje podniky daní. Z předchozí kapitoly 5.3.5 víme, že efektivní sazba daně ze zisku v Hongkongu zůstává na úrovni statutární sazby korporátní daně. Na

Tchaj-wanu může efektivní sazba daně nabývat nulových hodnot při nízkých základech daně, následně se zvyšuje na úroveň statutární sazby daně. Naopak v Singapuru lze pozorovat výši efektivní sazby korporátní daně pohybující se v rozmezí od nuly do 17 % v závislosti na konkrétních podmínkách, přičemž statutární sazba daně ve výši 17 % je dosažena až při vyšších hodnotách základu daně (více viz kapitola 5.3.5).

6.2.2 Jednoduchost daňového systému

Neméně podstatnou charakteristikou systému daně ze zisku je jednoduchost daňového systému. Čím je systém snazší, průhlednější a srozumitelnější pro společnosti, tím lépe je zajištěna efektivita výběru daní. Mezi třemi zkoumanými státy se Hongkong objevuje na přední pozici. Finanční správa Hongkongu vytvořila jednoduchý systém správy daně. Výpočet konečné daňové povinnosti probíhá bez významných úprav. Nejsou zavedeny slevy na dani, ani daňové pobídky. Velmi srozumitelně je definováno pravidlo zdanění příjmů společností odvozené od teritoriálního principu (zdanění příjmů jen vygenerovaných na území státu), a proto odpadávají otázky související s dvojím zdaněním.

6.2.3 Systém odpočtu, slev na dani a dalších úlev

Daný indikátor navazuje na efektivní sazbu daně ze zisku, protože její výpočet souvisí s promítnutím daných úlev. Singapur má ve svém systému korporátní daně nejrozšířenější nabídku odpočtů v podobě ztrát, darů, investičních výdajů PIC, výdajů na výzkum a vývoj, výdajů na opravu a rekonstrukci provozovny. Kromě odpočtů zde existuje také plné a částečné osvobození a slevy na dani. Všechny výše zmíněné úlevy dělají ze Singapuru velmi atraktivní zemi.

6.2.4 Systém daňových pobídek

Existuje názor, že investiční pobídky včetně daňových poškozují domácí investory a zvýhodňují ty zahraniční, jelikož jsou pobídky vytvořeny v zájmu zahraničních investorů. Singapur je jedinou zemí, která vytvořila řádu daňových pobídek určených pro domácí podnikatelské subjekty.

Program financování místních podniků poskytuje úvěry, které slouží k modernizaci a rozšíření činnosti firem (k dispozici pro továrny, strojní zařízení a pracovní kapitál). Program

technické pomoci pro místní podniky nabízí finanční výpomoc k zapojení externího odborníka do implementace systémů řízení kvality a IT. Dané schéma by mělo přispět ke zlepšení efektivity a výkonnosti společnosti.

Z pohledu domácích společností je Singapur nejatraktivnějším státem pro rozvoj podnikání, a to díky nejnižší efektivní sazbě daně ze zisku korporací, která je jedním z hlavních ukazatelů celkového zatížení zemí v oblasti zdanění příjmů korporací, dále díky nejlepšímu systému odpočtů, slev na dani a úlev, a také díky daňovým pobídkám vytvořeným výhradně pro domácí podniky.

Výsledky provedené analýzy jsou shrnuty do tabulky 23.

Tabulka 23: Výsledky analýzy daňové konkurenceschopnosti zkoumaných asijských zemí z pohledu korporátní daně

Vztah k	**Faktory**	**Nejlepší výsledek**		
		Hongkong	**Singapur**	**Tchaj-wan**
Zahraničním investorům	statutární sazba daně ze zisku korporací	✓		
	způsob zdaňování dividend	✓	✓	
	systém daňových pobídek		✓	✓
Domácím podnikatelům	efektivní sazba korporátní daně		✓	
	jednoduchost daňového systému	✓		
	systém odpočtů, slev na dani a dalších úlev		✓	
	systém daňových pobídek		✓	

Zdroj: vlastní úprava

Závěr

V úvodu diplomové práce bylo zformulováno několik cílů. Hlavním cílem byla komparace tří daňových systémů v oblasti zdanění korporací, čemuž byla věnována větší část diplomové práce. Byly charakterizovány jednotlivé systémy korporátní daně v asijských zemích Hongkong, Singapur a Tchaj-wan. Následně bylo provedeno samotné srovnání výše popsaných systémů. Komparace byla uskutečněna na základě daňových ukazatelů, poplatníků daně, správy daně a základu daně. Právě dílčí kapitole pojmenované „základ daně“ byla věnována větší pozornost z toho důvodu, že jsou v ní uvedeny informace o výpočtu daňové povinnosti a s ní souvisejících částí (sazba daně, slevy a odpočty od základu daně, daňově uznatelné a neuznatelné náklady, zdanitelné příjmy). Dalším cílem bylo vyhodnocení faktorů, které ovlivňovaly daňovou konkurenci země z pohledu korporátní daně. Nejprve byly vymezeny potřebné indikátory pro provedení analýzy. Dalším krokem bylo hodnocení každé země v návaznosti na jednotlivý indikátor a na závěr došlo k vymezení státu, který je z tohoto pohledu nejpříznivější. Poslední stanovený cíl, tedy rozšíření poznatků o systémech zdanění firemních příjmů zkoumaných asijských zemí, byl splněn, jelikož celá diplomová práce byla věnována daňovým systémům korporátní daně tří asijských tygrů.

Asijské země zkoumané v diplomové práci, tedy Hongkong, Singapur a Tchaj-wan, jsou bez pochyby státy, které vykazují investiční atraktivitu. Mají totiž výhodně nastavený daňový systém, jehož konstrukční prvky se v mnoha ohledech v jednotlivých zemích podobají. V průběhu posledních několika let došlo ve všech třech zemích ke snížení statutární sazby daně, která v současné době činí 17 % a v Hongkongu dokonce 16,5 %. Analyzované země se také shodují v postupu stanovení základu daně a výše daně. Při komparaci indikátorů, které ovlivňují daňovou konkurenceschopnost země, však byly zjištěny rozdíly mající vliv na atraktivnost z pohledu cizích i domácích investorů.

Každá země má svůj vlastní dobře fungující systém korporátní daně. Největší význam pro státní rozpočet má daň z příjmů korporací v Hongkongu. Téměř polovina daňových výnosů připadá na tento druh daně. Kromě toho Hongkong vytvořil nejjednodušší systém zdanění firemních příjmů. Korporátní dani podléhají příjmy odvozené jen ze zdrojů na území Hongkongu neboli platí tzv. teritoriální princip. Hongkong má komparativní výhodu ve výši statutární sazby daně z příjmů, která současně činí 16,5 %. Nízká sazba daně je vynahrazena širším základem daně. Chybí zde však systém slev na dani a daňové pobídky. Jediný odpočet od základu daně, který lze využit, je odpočet ztráty z podnikatelské činnosti. Autorka

diplomové práce charakterizuje daný systém zdanění firemních příjmů jako nejjednodušší a nejpřehlednější.

Ve srovnání s daňovým systémem Hongkongu se Tchaj-wan vyznačuje jako stát s nízkým daňovým zatížením. Tomu svědčí nejnižší ukazatel jednoduché daňové kvóty u srovnávaných zemí, dosahující v roce 2014 hodnoty 8,35 %. Tchaj-wan naplňuje svůj rozpočet z jedné pětiny daňovými výnosy z daně z příjmů korporací, z čehož lze usoudit, že firemní příjmy představují pro vládu Tchaj-wanu jen jeden z několika zdrojů rozpočtu. Zajímavostí je, že je to jediná ze tří zemí, u které funguje systém minimální daně. Tento systém byl vytvořen z toho důvodu, aby bylo zachováno spravedlivé zdanění podnikajících osob. Na Tchaj-wanu též platí osvobození příjmů od zdanění do výše 120 tis. TWD. Částka převyšující určenou hranici podléhá zdanění v plné výši. Výše zmíněné okolnosti vedou k tomu, že vypočtená efektivní sazba korporátní daně na Tchaj-wanu nabývá dvou hodnot (nulové hodnoty nebo statutární sazby daně). Nulovou sazbu efektivní daně mají společnosti, jejichž základ daně se nachází v intervalu nízkých hodnot. Při vyšších částkách základu daně se efektivní sazba daně rovná 17 %. Na Tchaj-wanu fungují daňové pobídky v oblasti biotechnologie, farmaceutického průmyslu a dalších průmyslových odvětví.

Daňové pobídky má i Singapur, poslední ze zkoumaných států. Množství daňových pobídek, které nabízí vláda Singapuru, převyšuje počet pobídek na Tchaj-wanu. Nesmíme zapomenout na další úlevy, které platí pro podnikající subjekty. Úplné a částečné osvobození včetně slevy na korporátní dani hrají nejdůležitější roli ve výši efektivní sazby daně. Právě dané úlevy razantně snižují výši efektivní sazby daně z úrovně statutární sazby 17 %. Singapur může nabídnout podnikatelům další úlevy v podobě odpočtů od základu daně. Vedle uplatnění ztráty daně jak do budoucna, tak i zpětně, umožňuje Singapur využít další druhy odpočtů: veřejně prospěšný dar, odpočet výdajů v oblasti výzkumu a vývoje a odpočet v rámci PIC programu, který bude platit jen do konce roku 2018.

Dodatečnou kapitolou diplomové práce je zkoumání vlivu korporátní daně na konkurenceschopnost země postavené na dvou aspektech, a to z pohledu domácích i cizích investorů. Autorka zařadila mezi faktory ovlivňující atraktivitu země ve vztahu k zahraničním investorům faktory, jako jsou statutární sazba daně ze zisku korporací, způsob zdaňování dividend a systém daňových pobídek. Domácí podnikatelské subjekty se na rozdíl od cizích investorů rozhodují v oblasti investování a podnikání s ohledem na čtyři faktory, a to na efektivní sazbu korporátní daně, jednoduchost daňového systému, systém odpočtů, slev na dani a dalších úlev a na systém daňových pobídek. Mezi třemi zkoumanými asijskými zeměmi je Singapur nejvíce konkurenceschopný stát v oblasti zdanění firemních příjmů. Je

lídrem v oblasti působení systému korporátní daně na domácí podniky. S ohledem na zahraniční investory se Singapur dělí o první místo s Hongkongem.

Na základě provedené analýzy se domnívám, že všichni tři asijští tygři budou dále představovat země vhodné pro investory a příliv zahraničního kapitálu bude stále vysoký. Ačkoli jsou daňové systémy Hongkongu, Singapuru i Tchaj-wanu podobné a vykazují některé shodné znaky, disponuje každá ze zemí specifickou daňovou výhodou, která ovlivňuje daňovou konkurenceschopnost, a tak i výši investovaného kapitálu.

Seznam použité literatury

Knižní a elektronické publikace

BLECHOVÁ, Beáta. Charakteristika přístupů používaných v EU pro hodnocení efektivního daňového zatížení příjmů korporací. In: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí [online]. Praha: Oeconomica, 2008, 11 s [vid 2017-07-15].
Dostupné z: *http://kvf.vse.cz/storage/1215673776_sb_blechovbeata.pdf*

DAMBORSKÝ, Milan, ŘÍHOVÁ, Gabriela. Přímé zahraniční investice v ČR. In: Regionální studia [online]. Roč. 2. 2008 [vid 2017-10-25].
Dostupné z: *https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=rst&pdf=56.pdf*

KLVAČOVÁ, Eva, MALÝ, Jiří a MRÁČEK, Karel. Různé cesty ke konkurenceschopnosti: EU versus USA. Vyd. 1. Praha: Professional Publishing, 2008. ISBN 978-80-86946-84-9.

LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.

MARKOVÁ, Jana. Komparace vlivu přímých zahraničních investic na běžný účet platební bilance České republiky a Slovenska po vstupu do Evropské unie. In: Český finanční a účetní časopis [online], 2014, roč. 9, č. 1 [vid 2017-06-15].
Dostupné z: *https://www.vse.cz/cfuc/378*

PLCHOVÁ, Božena. Konkurenceschopnost v mezinárodním prostředí. Vybrané aspekty postavení nových členských zemí EU. In: Acta oeconomica Pragensia [online]. Vol. 19. 2011 [vid 2017-06-15].
Dostupné z: *http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=328.pdf*

Ostatní zdroje

All criteria list. In: IMD World Competitiveness Yearbook 2016 [online]. [vid 2017-05-08]. Dostupné z: *http://www.imd.org/globalassets/wcc/docs/all_criteria_list.pdf*

Asian Development Bank. Key Indicators for Asia and the Pacific 2016. ADB. [online]. [vid 2017-05-02]. Dostupné z: *https://www.adb.org/publications/key-indicators-asia-and-pacific-2016*

BusinessInfo.cz. Singapur: Zahraniční obchod a investice. June 6, 2017. [vid 2017-11-15]. Dostupné z: *http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/singapur-zahranicni-obchod-a-investice-17554.html*

BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Hongkong (Čína). Hongkong: *Zastupitelský úřad ČR v Hongkongu*. September 11, 2017. [vid 2017-11-27]. Dostupné z: *http://publiccontent.sinpro.cz/PublicFiles/2017/09/11/Nahled%20STI%20(PDF)%20Hongkong%20(Cina)%20-%20Souhrnna%20teritorialni%20informace%20-%202017.095038035.pdf*

BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Singapur. Indonésie: zastupitelský úřad ČR v Jakartě. June 6, 2017. [vid 2017-11-15]. Dostupné z: *http://publiccontent.sinpro.cz/PublicFiles/2017/06/02/Nahled%20STI%20(PDF)%20Singapur%20-%20Souhrnna%20teritorialni%20informace%20-%202017.171933709.pdf*

BusinessInfo.cz. Souhrnná teritoriální informace Tchaj-wan. Tchaj-wan: Ekonomická a kulturní kancelář v Tchaj-peji. August 31, 2016. [vid 2017-11-28]. Dostupné z: *http://publiccontent.sinpro.cz/PublicFiles/2016/10/20/Nahled%20STI%20(PDF)%20Tchaj-wan%20-%20Souhrnna%20teritorialni%20informace%20-%202016.164937813.pdf*

BusinessInfo.cz. Tchaj-wan: Zahraniční obchod a investice. November 29, 2017. [vid 2017-12-02]. Dostupné z: *http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/tchaj-wan-zahranicni-obchod-a-investice-18114.html*

Contact One. Allowances and Deductions. Contact One Singapore [online]. [vid 2017-06-02]. Dostupné z: *http://www.contactone.com.sg/resources/accounting-tax-guide/allowances-and-deductions/*

Deloitte. A pocket guide to Singapore tax 2016. Deloitte [online]. [vid 2017-05-06]. Dostupné z: *https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/sg/Documents/tax/sg-tax-pocket-guide-2016-%20noexp.pdf*

Deloitte. International tax. Taiwan Highlights 2017 [online]. [vid 2017-08-30]. Dostupné z: *https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-taiwanhighlights-2017.pdf*

Deloitte. Taxation and Investment in Hong Kong 2016 [online]. [vid 2017-07-14]. Dostupné z: *https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-hongkongguide-2016.pdf*

EY. Capital Allowance Workshop Singapore 2016. EY [online]. [vid 2017-06-06]. Dostupné z: *http://www.ey.com/sg/en/services/tax/ey-capital-allowance-workshop-oct-2016*

Gov HK. Hong Kong – the Facts. Gov HK [online]. [vid 2017-09-27]. Dostupné z: *https://www.gov.hk/en/about/abouthk/facts.htm*

Ho Khoonming, Lau Ayesha Macpherson. Hong Kong: Hong Kong plans new tax regime for aircraft leasing. In: International Tax Review [online]. February 28, 2017. [vid 2017-10-01]. Dostupné z: *http://www.internationaltaxreview.com/Article/3665452/Hong-Kong-Hong-Kong-plans-new-tax-regime-for-aircraft-leasing.html*

Inland Revenue Authority of Singapore [online]. Singapore: Inland Revenue Authority of Singapore, © 2017 [vid 2017-05-16]. Dostupné z: *https://www.iras.gov.sg*

Inland Revenue Departament [online]. Hong Kong: The Government of the Hong Kong Special Administrative Region, © 2017. [vid 2017-06-22]. Dostupné z: *http://www.ird.gov.hk/eng/welcome.htm*

KPMG. Country Tax Profile: Taiwan 2016. KPMG [online]. [vid 2017-06-24]. Dostupné z: *https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/09/country-tax-profile-taiwan.pdf*

KPMG. Hong Kong – Other taxes and levies. KPMG [online]. [vid 2017-06-23]. Dostupné z: *https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/hong-kong-other-taxes-levies.html*

Methodology and principles of analysis IMD World Competitiveness Yearbook. IMD World Competitiveness Center [online]. [vid 2017-05-02]. Dostupné z: *http://www.imd.org/globalassets/wcc/docs/methodo/methodology-yearbook-presentation2.pdf*

Ministerstvo zahraničních věcí České republiky. Investiční klima. Hongkong [online]. [vid 2017-09-27]. Dostupné z: *http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/asie/hongkong/ekonomika/investicni_klima.html*

Ministerstvo zahraničních věcí České republiky. Investiční klima. Singapur [online]. [vid 2017-09-28]. Dostupné z: *http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/asie/singapur/ekonomika/investicni_klima.html*

Ministerstvo zahraničních věcí České republiky. Investiční klima. Tchaj-wan [online]. [vid 2017-09-27]. Dostupné z: *http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/asie/tchaj_wan /ekonomika/investicni_klima.html*

Ministry of Finance, R.O.C. Guide to ROC Taxes 2016. [online]. [vid 2017-05-16]. Dostupné z: *http://www.mof.gov.tw/File/Attach/64613/File_8005.pdf*

PKF. Doing business in Singapore. PKF [online]. [vid 2017-06-28]. Dostupné z: *http://www.pkf.com/media/131833/doing%20business%20in%20 singapore2012.pdf*

PKF. Taiwan Tax Guide 2013. PKF [online]. [vid 2017-06-25]. Dostupné z: *http://www.pkf.com/media/1959008/taiwan%20pkf%20tax%20guide%202013.pdf*

PWC. Hong Kong corporate tax compliance and consulting. PWC HK [online]. [vid 2017-05-12]. Dostupné z: *https://www.pwchk.com/en/services/tax-services/hong-kong-corporate-tax.html*

PWC. Hong Kong. Corporate - Withholding taxes. Worldwide Tax Summaries [online]. [vid 2017-06-23]. Dostupné z: *http://taxsummaries.pwc.com/ID/Hong-Kong-Corporate-Withholding-taxes*

PWC. Introduction To Taiwan Tax Rules. Taiwan Pocket Tax Book 2015 [online]. [vid 2017-06-29]. Dostupné z: *https://www.pwc.tw/en/publications/assets/taiwan-pocket-tax-book-2015.pdf*

PWC. Singapore. Corporate - Withholding taxes. Worldwide Tax Summaries [online]. [vid 2017-08-17]. Dostupné z: *http://taxsummaries.pwc.com/ID/Singapore-Corporate-Withholding-taxes*

PWC. Taiwan. Corporate – Tax administration. Worldwide Tax Summaries [online]. [vid 2017-06-18]. Dostupné z: *http://taxsummaries.pwc.com/ID/Taiwan-Corporate-Tax-administration*

PWC. Taiwan. Corporate - Withholding taxes. Worldwide Tax Summaries [online]. [vid 2017-06-22]. Dostupné z: *http://taxsummaries.pwc.com/ID/Taiwan-Corporate-Withholding-taxes*

Rikvin. Singapore Corporate Tax. Singapore Taxation. [online]. [vid 2017-06-10]. Dostupné z: *https://www.rikvin.com/taxation/singapore-corporate-tax/*

SCHWAB, Klaus. The Global Competitiveness report 2016-2017. In: World Economic Forum [online]. [vid 2017-04-07]. Dostupné z: *http://www3.weforum.org/docs/GCR2016-2017/05FullReport/TheGlobalCompetitivenessReport2016-2017_FINAL.pdf*

SCHWAB, Klaus. The Global Competitiveness report 2015-2016. In: World Economic Forum [online]. [vid 2017-04-07]. Dostupné z: *http://www3.weforum.org/docs/gcr/2015-2016/Global_Competitiveness_Report_2015-2016.pdf*

SCHWAB, Klaus. The Global Competitiveness report 2014-2015. In: World Economic Forum [online]. [vid 2017-04-07]. Dostupné z: *http://www3.weforum.org/docs/WEF _GlobalCompetitivenessReport_2014-15.pdf*

SCHWAB, Klaus. The Global Competitiveness report 2013-2014. In: World Economic Forum [online]. [vid 2017-04-07]. Dostupné z: *http://www3.weforum.org/docs/WEF_Global CompetitivenessReport_2013-14.pdf*

SCHWAB, Klaus. The Global Competitiveness report 2012-2013. In: World Economic Forum [online]. [vid 2017-04-07].
Dostupné z: *http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf*

The official website of the Republic of China. People. Taiwan.gov.tw [online]. [vid 2017-10-17]. Dostupné z: *http://www.taiwan.gov.tw/content_2.php*

The Republic of China Yearbook Taiwan 2016. Taiwan: Executive Yuan, Republic of China. [online]. [vid 2017-10-17]. Dostupné z: *http://yearbook.multimedia.ey.gov.tw/enebook/2016 yearbook/index.html*

The World Bank. Paying Taxes Methodology. Doing Business [online]. [vid 2017-04-19].
Dostupné z: *http://www.doingbusiness.org/methodology/paying-taxes*

The 2016 IMD World Competitiveness Scoreboard. In: IMD World Competitiveness Yearbook 2016 [online]. [vid 2017-05-10].
Dostupné z: *https://www.imd.org/uupload/imd.website/wcc/scoreboard.pdf*

The 2015 IMD World Competitiveness Scoreboard. In: IMD World Competitiveness Yearbook 2015 [online]. [vid 2017-05-10]. Dostupné z: *policy.aim.edu/files/download/667*

The 2014 IMD World Competitiveness Scoreboard. In: IMD World Competitiveness Yearbook 2014 [online]. [vid 2017-05-10].
Dostupné z: *https://www.imd.org/uupload/IMD.WebSite/wcc/WCYResults/1/scoreboard _2014.pdf*

The 2013 IMD World Competitiveness Scoreboard. In: IMD World Competitiveness Yearbook 2013 [online]. [vid 2017-05-10].
Dostupné z: *https://www.imd.org/uupload/IMD.WebSite/wcc/WCYResults/1/scoreboard.pdf*

The 2012 IMD World Competitiveness Scoreboard. In: IMD World Competitiveness Yearbook 2012 [online]. [vid 2017-05-10].
Dostupné z: *http://www.mdps.gov.qa/en/knowledge/Doc/Competitiveness/IMD%20*
WORLD%*20COMPETITIVENESS%20YEARBOOK%202012%20-%20scoreboard.pdf*

Trading Economics. Hong Kong Corporate Tax Rate. Trading Economics [online]. [vid 2017-05-24]. Dostupné z: *https://tradingeconomics.com/hong-kong/corporate-tax-rate*

Trading Economics. Singapore Corporate Tax Rate. Trading Economics [online]. [vid 2017-05-24]. Dostupné z: *https://tradingeconomics.com/singapore/corporate-tax-rate*

Trading Economics. Taiwan Corporate Tax Rate. Trading Economics [online]. [vid 2017-05-24]. Dostupné z: *https://tradingeconomics.com/taiwan/corporate-tax-rate*

UNCTAD. Statistics. Switzerland: United Nations Conference on Trade and Development. [vid 2017-06-12]. Dostupné z: *http://unctad.org/en/Pages/statistics.aspx#*

Wikipedie. Čínská republika. Wikipedie [online]. [vid 2017-10-15]. Dostupné z: *https://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8C%C3%ADnsk%C3%A1_republika*

Wikipedie. Hongkong. Wikipedie [online]. [vid 2017-10-15]. Dostupné z: *https://cs.wikipedia.org/wiki/Hongkong*

Wikipedie. Singapur. Wikipedie [online]. [vid 2017-10-15]. Dostupné z: *https://cs.wikipedia.org/wiki/Singapur*

Legislativa

Zákon o dani z příjmů, Tchaj-wan (Income Tax Act, Taiwan)
Dostupné z: *http://law.moj.gov.tw/eng/LawClass/LawAll.aspx?PCode=G0340003*

Zákon o dani z příjmů, Hongkong (Cap. 112 Inland Revenue Ordinance)

Dostupné z: *https://www.elegislation.gov.hk/hk/cap112*

Zákon o dani z příjmů, Singapur

Dostupné z:

http://statutes.agc.gov.sg/aol/search/display/view.w3p;page=0;query=DocId%3A45fc380e-12d4-4935-b138-c42dc45d377c%20%20Status%3Ainforce%20Depth%3A0;rec=0

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj dílčího ukazatele celkové daňové sazby (Total Tax Rate) asijských zemí v období 2012-2017 ... 12
Graf 2: Daňový mix Hongkongu mezi lety 2015 a 2016 ... 17
Graf 3: Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech Hongkongu v letech 2011-2016 ... 18
Graf 4: Vývoj jednoduché daňové kvóty Hongkongu během let 2010-2014 ... 19
Graf 5: Vývoj statutární sazby daně ze zisku korporací v Hongkongu ... 25
Graf 6: Daňový mix Singapuru mezi lety 2015 a 2016 ... 28
Graf 7: Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech Singapuru v letech 2011-2016 ... 29
Graf 8: Vývoj jednoduché daňové kvóty Singapuru v letech 2010-2014 ... 29
Graf 9: Vývoj statutární sazby daně ze zisku korporací v Singapuru ... 38
Graf 10: Daňový mix Tchaj-wanu v roce 2015 ... 44
Graf 11: Podíl korporátní daně na celkových daňových příjmech Tchaj-wanu v letech 2011-2015 ... 45
Graf 12: Vývoj jednoduché daňové kvóty Tchaj-wanu během let 2010-2014 ... 46
Graf 13: Vývoj statutární sazby korporátní daně na Tchaj-wanu ... 52
Graf 14: Vývoj daňové kvóty u Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu ... 56
Graf 15: Vývoj statutární sazby daně u tří východoasijských zemí během posledních 10 let ... 62
Graf 16: Vývoj přímých zahraničních investic v letech 2005–2015 ... 70

Seznam tabulek

Tabulka 1: Umístění Singapuru, Hongkongu a Tchaj-wanu v průzkumu konkurenceschopnosti ... 10
Tabulka 2: Vývoj ukazatele celkové daňové sazby během let 2012-2017 ... 11
Tabulka 3: Pořadí zemí dle hodnocení World Competitiveness Center ... 13
Tabulka 4: Výpočet daňové povinnosti Hongkongu ... 24
Tabulka 5: Termíny pro podání daňového přiznání k dani z příjmů korporací v závislosti na účetním období v Hongkongu ... 26
Tabulka 6: Výpočet daňové povinnosti Singapuru ... 35
Tabulka 7: Odečitatelné dary v Singapuru v letech 2009–2018 ... 36
Tabulka 8: Úplné osvobození v Singapuru ... 39
Tabulka 9: Částečné osvobození v Singapuru ... 40
Tabulka 10: Varianty zdaňovacího období v Singapuru ... 41
Tabulka 11: Srážková daň na Tchaj-wanu ... 48
Tabulka 12: Standardní doba životnosti dle druhu dlouhodobého majetku na Tchaj-wanu ... 50
Tabulka 13: Výpočet daňové povinnosti Tchaj-wanu ... 51

Tabulka 14: Zdanění dividend, úroků, licenčních poplatků a kapitálových zisků ve vybraných asijských zemích 57
Tabulka 15: Výpočet konečné daňové povinnosti u Hongkongu, Singapuru a Tchaj-wanu 60
Tabulka 16: Efektivní daňová sazba Singapuru v roce 2017 při zohlednění úplného osvobození pro nově vytvořené společnosti 63
Tabulka 17: Efektivní daňová sazba Singapuru v roce 2017 při zohlednění částečného osvobození pro všechny společnosti 63
Tabulka 18: Efektivní daňová sazba u společnosti-rezidenta a společnosti-nerezidenta se stálou provozovnou na Tchaj-wanu v roce 2017 při zohlednění systému minimální daně 64
Tabulka 19: Efektivní daňová sazba v roce 2017 u nerezidentní společnosti, jejíž stálá provozovna se nachází mimo území Tchaj-wanu 65
Tabulka 20: Efektivní daňová sazba Hongkongu v roce 2017 66
Tabulka 21: Srovnání správy daně jednotlivých zemí 67
Tabulka 22: Přímé zahraniční investice v letech 2005–2015 69
Tabulka 23: Výsledky analýzy daňové konkurenceschopnosti zkoumaných asijských zemí z pohledu korporátní daně 75