

MÁ VLIV ROZDÍLNÉ UPLATŇOVÁNÍ DAŇOVÝCH ZTRÁT NA EFEKTIVNÍ SAZBU KORPORÁTNÍ DANĚ?

DOES THE DIFFERENT CONSIDERATION OF TAX LOSSES HAVE AN INFLUENCE ON THE EFFECTIVE RATE OF THE CORPORATE TAX?

Jan Široký, Regína Střílková

Abstrakt: Jelikož statutární (nominální) sazba korporátní daně příliš nevyovídá o skutečném daňovém zatížení firem, daňoví odborníci se snaží zkonstruovat jiné objektivnější ukazatele. Evropská komise (TAXUD) uznává ukazatel efektivní daňové sazby dle metodiky Devereux a Griffitha. Tento ukazatel by měl zohledňovat mj. způsob a délku odpisů, další odvody daňového charakteru, uznatelné daňové výdaje, propojení korporátní a osobní daně a daňové ztráty. Autoři se v příspěvku věnují právě zohledňování daňových ztrát v členských státech EU a jeho vlivu na efektivní daňovou sazbu korporací. Za pomoci obecných vědeckých metod a matematicko-statistických metod je výstupem stati konstatování autorů, že rozdílné zohledňování ztrát nemá rozhodující vliv na změny efektivní daňové sazby korporací.

Klíčová slova: korporátní daň, efektivní daňové sazby, ztráty, daňová politika EU

Abstract: Since the statutory (nominal) rate of corporate tax does not exceedingly predicate the actual tax burden on companies, tax experts are trying to construct different objective indicators. The European Commission (TAXUD) recognizes indicator of the effective tax rate according to the methodology of Devereux and Griffith. This indicator should take into account, among others the method and length of depreciation and other levies of a fiscal nature, deductible tax expenditures, connection of corporate and personal taxes and tax losses. In the paper the authors deal with the problem of taking into account the contribution of tax losses in the EU Member States and its impact on the effective tax rate of corporations. With the use of general scientific methods and mathematical statistical methods is the

output of paper the statement of the authors that different consideration of the losses has decisive influence on the change in the effective tax rate of corporations.

Keywords: *Corporate Tax, Effective Corporate Tax Rates, Losses, EU Tax Policy*

JEL klasifikace: *H20, H25, F36*

1 ÚVOD, CÍL A METODIKA

V Evropské unii jsou v současnosti dány mantinely pro jednotlivé typy daní: (i) osobní důchodové daně zůstávají v kompetenci národních vlád; (ii) nepřímé daně tím, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu, stojí v centru pozornosti a snah o jejich harmonizaci a (iii) firemní daně mají napomáhat k volnému pohybu kapitálu a nemají způsobovat škodlivou konkurenci mezi jednotlivými zeměmi (např. Sinn, 1990).

Předmětem stati je právě oblast korporátních daní. I když harmonizace korporátních daní byla zakotvena již v čl. 98 Smlouvy o založení EHS z roku 1957, je možné konstatovat, že k její realizaci nikdy nedošlo (např. James, Nobes, 2010) a oblast přímých daní je spíše jen koordinována příslušnými směrnici (eur-lex, 2003, 2009, 2011a, 2011b).

Cílem příspěvku je demonstrovat tuto problematiku na způsobech započítávání daňových ztrát a zjistit, zda rozdílné přístupy k daňovému ošetření ztrát způsobuje diference mezi členskými státy u efektivní (skutečné) sazby korporátních daní. V případě, že by tomu tak bylo, je zřejmé, že zamýšlené zavedení projektu CCCTB (Common Corporate Consolidate Tax Base, společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob) by bylo z tohoto kritéria úspěšným a vedlo by ke zmenšení rozdílů mezi efektivní sazbou korporátní daně v jednotlivých členských státech.

Schematicky lze metodiku a postup řešení vyjádřit následovně:

$$(ER_{i1} - ER_{im}) = f(\alpha; \beta; \gamma; \dots; \omega) \quad (1)$$

kde α je zohledňování ztrát, $\beta; \gamma; \dots; \omega$ jsou další faktory, které ovlivňují diferenci mezi efektivní sazbou korporátní daně, i je členský stát EU, přičemž n je postupně 1 až 27 členských států.

Autoři stati vycházejí z předpokladu, že rozdílné ošetření daňových ztrát v členských státech způsobuje rozdíly mezi efektivní sazbou daně.

Příspěvek je zpracován metodou deskripce, dedukce, studia legislativních pramenů evropského práva, využitím datových základů Evropské komise a eurostatu, v závěru je použita metoda komparace a syntézy. Vzhledem k absenci dat za rok 2016 je za pětileté období zkoumání vzat časový úsek 2010 - 2015 a analýza je prováděna jen ve 27 státech Evropské unie (bez Chorvatska).

2 VYMEZENÍ PRACOVNÍCH POJMŮ

Příspěvek se zabývá vzájemnou interakcí mezi efektivní sazbou korporátní daně, která nese liší od statutární (nominální) sazby daně a způsobem započítávání ztrát, které je v současnosti (2016) prakticky na libovůli jednotlivých členských států. Je také zřejmé, že pokud by rozdíly v ošetřování ztrát způsobovaly odklon mezi statutární a efektivní sazbou, potom by přijetí projektu CCCTB vedlo k odstranění či zmírnění těchto diferencí.

2.1 Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

Použití principu jednotného konsolidovaného firemního základu daně by spočívalo v tom, že příjmy společností vyvíjejících aktivity v několika členských zemích EU by se zdaňovaly podle stejných pravidel pro stanovení daňového základu. Ten by měl být vymezen co možná nejdříve, měl by umožňovat co možná nejméně výjimek a zároveň by jeho výpočet měl být jednoduchý. Takto získaný základ daně by byl potom rozdělen mezi jednotlivé členské země, kde společnost působí, v poměru, v jakém se dle stanovených kritérií dohodnou. Příslušná část daňového základu by byla podrobena národní sazbě firemní daně Projekt CCCTB je popsán v materiálu COM (2011)121, který je návrhem Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (Eur-lex, 2011c).

Harmonizace by se týkala pouze výpočtu daňového základu a nezasahovala by do finančního účetnictví. Členské státy by si tak zachovaly svá vnitrostátní pravidla finančního účetnictví a systém CCCTB by zavedl pouze samostatná pravidla pro výpočet daňového základu společností. Tato pravidla by se tak nedotkla přípravy ročních nebo konsolidovaných účetních závěrek.

Záměrem projektu není rozšířit harmonizaci na sazby. Každý členský stát by na svůj podíl daňového základu daňových poplatníků uplatnil svou vlastní sazbu.

V rámci CCCTB by skupiny společností v celé Unii uplatňovaly jednotný soubor daňových předpisů a komunikovaly by pouze s jednou daňovou správou (jednotným kontaktním místem). Společnost, která by si zvolila CCCTB, přestala by ve všech záležitostech upravených společnými pravidly podléhat vnitrostátní dani z příjmů právnických osob. Společnost, která by nespĺňovala příslušné podmínky nebo by se pro systém stanovený směrnicí o CCCTB nerozhodla, by i nadále podléhala vnitrostátním předpisům o dani z příjmů právnických osob, jež by mohly zahrnovat specifické režimy pobídek zvyhodňujících výzkum a vývoj.

V projektu CCCTB (článek 43) by se měly daňové ztráty zohledňovat podle shodného pravidla pro všechny členské státy: (i) ztráta, která v účetním období vznikne daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně daňového poplatníka-nerezidenta, může být v následujících zdaňovacích obdobích odečtena, nestanoví-li tato směrnice jinak; (ii) snížení základu daně z důvodu ztrát z předchozích zdaňovacích období nesmí vést k záporné hodnotě a (iii) nejstarší ztráty se uplatní jako první.

2.2 Uplatňování daňových ztrát

Daň ze zisků společností je historicky poměrně mladá daň. Je zajímavé, že už v prvních letech existence této daně se začínají vynořovat návrhy a doporučení, jak daň upravovat, aby neodrazovala podniky od rozšiřování další výroby (historicky už Ricardo, 1813) a nedusila jejich investice a motivaci k inovacím. Tyto snahy se odrazily zejména ve zvláštním daňovém režimu uplatňování ztrát, který víceméně přetrvává do současnosti.

Z hlediska daňové teorie je dopad započítávání ztráty na hospodaření firmy ošetřen teorií investování, sklonu či averzi k riziku a vlivu na pozdější výnosy, nejčastěji graficky s příslušným matematickým aparátem (Musgrave and Musgrave, 1989, v české literatuře Kubátová, 2015). Zatímco dosažený zisk je podroben dani, v případě ztráty z podnikatelské aktivity neinkasuje firma „negativní“ daň, ale je jí (pokud nezanikne) umožněno dosaženou ztrátu zahrnout do daňově uznatelných výdajů v následujících daňových obdobích, což samozřejmě s sebou přináší problém diskontované hodnoty ztráty v příštích letech podobně jako u odpisů (Široký, 2008).

V projektu CCCTB (článek 43) by se měly daňové ztráty zohledňovat podle shodného pravidla pro všechny členské státy: (i) ztráta, která v účetním období vznikne daňovému poplatníkovi nebo stálé provozovně daňového poplatníka-nerezidenta, může být v následujících zdaňovacích obdobích odečtena, nestanoví-li tato směrnice jinak; (ii) snížení základu daně z důvodu

ztrát z předchozích zdaňovacích období nesmí vést k záporné hodnotě a (iii) nejstarší ztráty se uplatní jako první.

2.3 Statutární versus efektivní sazba korporátní daně

Statutární sazba korporátní daně vypovídá o skutečné výši zdanění málo. Při rozhodování investora je důležitá především efektivní sazba daně. Značný odklon statutární sazby od efektivní sazby korporátní daně způsobuje především existence různých metod a doby odpisování, možnost skupinového zdanění, používání různých metod pro oceňování zásob, poskytování rozmanitých investičních pobídek, kompenzace či přenášení ztrát a další různé daňové úlevy či slevy.

Evropská komise používá při výpočtu efektivní sazby metodu ekonomů Devereux and Fulham (Devereux, Fulham, 2008). Hodnoty statutární (STR) a efektivní sazby korporátní daně (ETR) ilustruje tabulka 1. Tato tabulka obsahuje v posledních dvou sloupcích také možnosti započítávání ztrát do předchozích či následujících zdaňovacích období.

Tabulka 1: Sazby korporátních daní (v %) a započítávání ztrát (v letech)

| členský stát (DIČ) | Sazby korporátních daní | | | | ztráty | |
|-----------------------|-------------------------|------|------|------|---------|---------|
| | 2010 | | 2015 | | 2010 | 2015 |
| | STR | ETR | STR | ETR | | |
| AT | 25,0 | 22,7 | 25,0 | 23,0 | 1 / un | ne / un |
| BE | 34,0 | 25,3 | 34,0 | 26,7 | ne / un | ne / un |
| BG | 10,0 | 8,8 | 10,0 | 9,0 | ne / 5 | ne / 5 |
| CY | 10,0 | 11,6 | 12,5 | 15,2 | ne / un | ne / 5 |
| CZ | 19,0 | 16,7 | 19,0 | 16,7 | ne / 5 | ne / 5 |
| DK | 25,0 | 22,6 | 24,5 | 22,2 | ne / un | ne / un |
| EE | 21,0 | 16,5 | 21,0 | 16,5 | ne / no | ne / no |
| FI | 26,0 | 23,8 | 20,0 | 18,4 | ne / 10 | ne / 10 |
| FR | 34,4 | 32,8 | 38,0 | 39,4 | 3 / un | 3 / un |
| DE | 30,2 | 28,0 | 30,2 | 28,2 | 1 / un | 1 / 5 |
| EL | 24,0 | 21,0 | 26,0 | 24,1 | ne / 5 | ne / 5 |
| HU | 20,6 | 19,1 | 20,6 | 19,3 | ne / un | ne / 5 |
| IE | 12,5 | 14,4 | 12,5 | 14,4 | 3 / un | 3 / un |
| IT | 31,4 | 27,5 | 31,4 | 24,0 | ne / 5 | ne / un |
| LV | 15,0 | 11,8 | 15,0 | 14,3 | ne / 5 | ne / un |
| LT | 15,0 | 12,7 | 15,0 | 13,6 | ne / 5 | ne / un |
| LU | 28,6 | 25,0 | 29,2 | 25,5 | ne / un | ne / un |
| MT | 35,0 | 32,2 | 35,0 | 32,2 | ne / un | ne / un |
| NL | 25,5 | 22,2 | 25,0 | 22,6 | 1 / un | 1 / 9 |
| PL | 19,0 | 17,5 | 19,0 | 17,5 | ne / 5 | ne / 5 |
| PT | 29,0 | 24,8 | 31,5 | 27,1 | ne / 6 | ne / 12 |
| RO | 16,0 | 14,8 | 16,0 | 14,8 | ne / 5 | ne / 7 |
| SK | 19,0 | 16,8 | 22,0 | 19,4 | ne / 5 | ne / 4 |
| SI | 20,0 | 18,2 | 17,0 | 15,5 | ne / un | ne / un |
| ES | 30,0 | 32,8 | 30,0 | 32,6 | ne / 15 | ne / un |
| SE | 26,3 | 23,2 | 22,0 | 19,4 | ne / un | ne / un |
| UK | 28,0 | 28,4 | 21,0 | 22,4 | 1 / un | 1 / un |

Zdroj: Denis, Hemmelgarn and Sloan, Eds., 2015; Schellekens, Ed., 2015.

U ztrát znamená údaj před lomítkem možnost odpočtu ztrát za předchozí roky, za lomítkem možnost odpočtu ztrát v následujících letech; ne - nelze zohledňovat ztráty; un - zohledňování ztrát není časově ohraničeno.

3 VÝSLEDKY

V souladu s použitou metodikou a postupem řešení byla nejprve provedena analýza zmenšování, resp. zvětšování diferencí mezi efektivní sazbou korporátních daní a poté srovnání těchto změn se změnami uplatňování daňových ztrát.

Možnost tuzemského zápočtu dosažené ztráty do následujících zdaňovacích období je umožněna ve všech státech Evropské unie (EU-27) s výjimkou Estonska, kde právnické osoby jako takové nepodléhají dani ze zisku firem v klasickém pojetí, ale dani z distribuovaných zisků.

V analyzovaném období proběhly v ustanoveních o zohledňování ztrát změny u 12 členských států (EU-27), přičemž v 7 státech byly tyto změny pro korporace pozitivní, v pěti případech bylo započítávání ztrát znesnadněno.

Stěžejní pro vyhodnocení provedeného výzkumu je tabulka 2, kde v prvním číselném sloupci jsou uvedeny hodnoty, o kolik se zvýšil, resp. snížil rozdíl mezi statutární a efektivní sazbou daně v jednotlivých členských státech mezi roky 2010 a 2015. Zvýšení difference je označeno jako negativní, ve sloupci "Δ ztráty" jsou vyhodnoceny změny v uplatňování ztrát, hodnocení pozitivní znamená, že z hlediska korporací byla prodloužena doba možnosti zohledňování ztrát.

Rozhodující pro vyslovení závěru, zda způsoby započítávání ztrát způsobují změny v rozdílech mezi efektivní sazbou korporátních daní, je poslední sloupec tabulky 2. Pouze u sedmi členských států bylo dosaženo souladu mezi změnami u uplatňování ztrát a změnou rozdílů efektivních a statutárních sazeb.

Tabulka 2: Interakce mezi změnami v ETR a v započítávání ztrát

| Členský stát (dle DIČ) | Δ ETR - Δ STR | | Δ ztráty | Δ ETR / Δ ztráty |
|---------------------------|-----------------------------|------------|-----------------|--------------------------------|
| | rozdíl | změna | změna | shodná změna |
| AT | 0,3 | negativní | pozitivní | NE |
| BE | 1,4 | negativní | konstantní | NE |
| BG | 0,2 | negativní | konstantní | NE |
| CY | 1,1 | negativní | negativní | ANO |
| CZ | 0,0 | konstantní | konstantní | *** |
| DK | 0,1 | negativní | konstantní | NE |
| EE | 0,0 | konstantní | konstantní | *** |
| FI | 0,6 | negativní | konstantní | NE |
| FR | 3,0 | negativní | konstantní | NE |
| DE | 0,2 | negativní | negativní | ANO |
| EL | 1,1 | negativní | konstantní | NE |
| HU | 0,2 | negativní | negativní | ANO |
| IE | 0,0 | konstantní | konstantní | *** |
| IT | -3,5 | pozitivní | pozitivní | ANO |
| LV | 2,5 | negativní | pozitivní | NE |
| LT | 0,9 | negativní | pozitivní | NE |
| LU | -0,1 | pozitivní | konstantní | NE |
| MT | 0,0 | konstantní | konstantní | *** |
| NL | 0,9 | negativní | negativní | ANO |
| PL | 0,0 | konstantní | konstantní | *** |
| PT | -0,2 | pozitivní | pozitivní | ANO |
| RO | 0,0 | konstantní | pozitivní | NE |
| SK | -0,4 | pozitivní | negativní | NE |
| SI | 0,3 | negativní | konstantní | NE |
| ES | -0,2 | pozitivní | pozitivní | ANO |
| SE | 0,5 | negativní | konstantní | NE |
| UK | 1,0 | negativní | konstantní | NE |

Zdroj: Vlastní výpočty

4 DISKUSE A ZÁVĚRY

Možnost tuzemského zápočtu dosažené ztráty do následujících zdaňovacích období je umožněna ve všech státech Evropské unie s výjimkou Estonska, kde právnické osoby jako takové nepodléhají dani ze zisku firem v klasickém pojetí, ale dani z distribuovaných zisků.

V průběhu analyzovaných let 2010, resp. 2015 byla možnost odpočtu ztrát do dalších období časově neohraničena vždy ve 14 státech, ale tyto státy nebyly stejné. V šesti státech v roce 2010 (ve čtyřech státech v roce 2015) bylo umožněno „přenášet“ ztrátu do minulých období. U rozdílů mezi statutární a efektivní sazbou bylo zjištěno, že pouze u čtyř států (IT, PT, SK a ES) se tato diference zmenšila. Při porovnání souhlasných změn mezi sazbami efektivní korporátní daně a zohledňováním ztrát byl tento

výsledek zaznamenán pouze v sedmi státech EU-27: CY, DE, HU, IT, NL, PT a ES.

Výzkumný předpoklad, že změny v započítávání ztrát ovlivňují diferenci mezi efektivní sazbou korporátních daní, byl zamítnut. Lze se také domnívat, že přijetí CCCTB nepovede z titulu harmonizace ustanovení o uplatňování ztrát ke zmenšení rozdílů mezi statutární a efektivní sazbou daně.

AFILACE

Príspevek byl napsán v rámci projektu SGS 2016/42 „Vliv zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) na vybrané ekonomické subjekty v České republice“.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] Denis, C., Hemmelgarn, T., Sloan, B., Eds. (2015). *Taxations Trends in the European Union. 2015 Edition*. Luxembourg: European Union.
- [2] Devereux, M. and Griffith, R. (2002). The impact of corporate taxation on the location of capital: A review. *Swedish Economic Policy Review*. Vol. 9, s. 79-102.
- [3] EUR-lex (2003a). *Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States*. [on line]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0049&rid=1>. [přístup 21. února 2016].
- [4] EUR-lex (2003b). *Council Directive 2003/123/EC of 22 December 2003 amending Directive 90/435/EEC on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States*. [on line]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32003L0123&rid=1>. [přístup 21. února 2016].

- [5] EUR-lex (2009). *Council Directive 2009/133/EC of 19 October 2009 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, partial divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States and to the transfer of the registered office of an SE or SCE between Member States*. [on line]. Dostupné z:
- [6] <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0133&rid=1>. [přístup 21. února 2016].
- [7] EUR-lex (2011). *COM/2011/0121 final/2: Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. [on line]. Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121R\(01\)&qid=1458026874851&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52011PC0121R(01)&qid=1458026874851&from=EN). [přístup 29. února 2016].
- [8] James, S., and Nobes, C. (2010). *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 10th Edition. 2010/2011. Birmingham: Fiscal Publications.
- [9] Kubátová, K. (2015). *Daňová teorie a politika*. 6. vyd. Praha. Wolters Kluwer.
- [10] Musgrave, R. and Musgrave, P. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. 5th Edition. New York: McGraw-Hill.
- [11] Ricardo, D. (1821). *On The Principles of Political Economy*. 3rd Edition. [on line]. Dostupné z: <http://socserv.mcmaster.ca/econ/ugcm/3ll3/ricardo/Principles.pdf>. [přístup 12. prosince 2015].
- [12] Schellekens, M., Ed. (2015). *European Tax Handbook 2015*. Amsterdam: IBFD.
- [13] Sinn, H. (1990). Tax Harmonization and Tax Competition in Europe. *European Economic Review*. Vol. 34, s. 489-504.
- [14] Šíroký, J. (2015). Zohledňování ztrát u korporátních daní v Evropské unii. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. No. 4, s. 37-40.

AUTOŘI

prof. Ing. Jan Široký, CSc., Katedra účetnictví a daní, Ekonomická fakulta, VŠB-Technická univerzita Ostrava, Sokolská 33, 702 00 Ostrava, e-mail: jan.siroky@vsb.cz

Ing. Regína Střílková, Katedra účetnictví a daní, Ekonomická fakulta, VŠB-Technická univerzita Ostrava, Sokolská 33, 702 00 Ostrava, e-mail: regina.strilkova@vsb.cz

AUTHORS

prof. Ing. Jan Široký, CSc., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Economics, VŠB-Technical University of Ostrava, Sokolská 33, 702 00 Ostrava, e-mail: jan.siroky@vsb.cz

Ing. Regína Střílková, Department of Accounting and Taxes, Faculty of Economics, VŠB-Technical University of Ostrava, Sokolská 33, 702 00 Ostrava, e-mail: regina.strilkova@vsb.cz