

Korporátní daně v Evropské unii

EU OFFICE

Česká spořitelna, a.s.

Olbrachtova 1929/62

140 00 Praha 4

tel.: +420 956 718 012

fax: +420 224 641 301

EU_office@csas.cz

<http://www.csas.cz/eu>

Jan Jedlička

+420 956 718 014

jjedlicka@csas.cz

Iva Dlouhá

+420 956 718 015

idlouha@csas.cz

Helena Chamerová

+420 956 718 012

hchamerova@csas.cz

Tomáš Kozelský

+420 956 718 013

tkozelsky@csas.cz

Tomáš Kozelský, Jan Jedlička

EU Office České spořitelny

Úvod

Utuzení ekonomické integrace a z něj vyplývající harmonizace pravidel v Evropské unii pronikla i do daňové oblasti. Nicméně týká se zejména nepřímého zdanění, které má jasnou vazbu na fungování jednotného vnitřního trhu. Pokud by si každá země mohla stanovit libovolně vysoké sazby DPH či nepřímých daní (a některé země by tyto daně třeba vůbec neměly), cenovou konkurenceschopnost zboží na vnitřním trhu by pak spíše ovlivňovala daňová politika země výrobce než jeho podnikatelský um.

U přímých daní důchodového typu, mezi které můžeme zařadit korporátní daň (u nás v podobě daně z příjmů právnických osob) a osobní daň (v ČR má podobu daně z příjmů fyzických osob), evropská harmonizace zatím moc nepokročila.

Důvodem je jednak neexistence tak silného motivu, jako je odstranění daňových překážek pro volný pohyb zboží a služeb, jednak i suverenita každého členského státu. Přímé daně jsou totiž vysoce vnímané, každým ekonomickým subjektem pečlivě sledované a počítané (ví snad někdo ze čtenářů Měsíčníku, kolik ročně odvede na dani z přidané hodnoty?) a z toho titulu považované za citlivé zásahy státu do privátní sféry. Národní státy si tudíž stále udržují vlastní suverenitu v oblasti přímého zdanění a nechtějí se jí vzdát ve prospěch nadnárodních institucí typu EU. Jelikož se o daňové legislativě hlasuje jednomyslně, každý národní stát má právo veta a harmonizace se pohybuje velice pomalu.

Výjimky se však najdou a týkají se vesměs daňových aspektů u přeshraničních ekonomických aktivit. V dalším textu se budeme věnovat již jen korporátní dani. A to jak po teoretické stránce, kde si představíme klíčové harmonizační a koordinační směrnice v této oblasti, tak zejména po praktické stránce, v rámci které představíme aktuálně platný systém korporátní daně v Evropské unii a jeho vývoj.

Legislativní ukotvení korporátní daně v Evropské unii

Systém unijní harmonizace v oblasti korporátní daně rozhodně není tak daleko jako u DPH či spotřebních daní. Můžeme ho pozorovat zejména u zamezování dvojího zdanění, částečně pak i v boji proti daňovým únikům. Vedle níže uvedených klíčových harmonizačních směrnic pak sjednocování pravidel a jejich výkladu probíhá i prostřednictvím judikátů Evropského soudního dvora.

Nejvýznamnější směrnice upravující přímé zdanění:

1. Směrnice 2009/133/ES o fúzích (The Merge Directive)

- plným názvem je to Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy
- vztahuje se na:
 - fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností ze dvou nebo více členských států;
 - přemístění statutárního sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti z jednoho členského státu do jiného
- stanovuje, že fúze, rozdělení nebo částečná fúze nejsou důvodem k žádnému zdanění zisků (daným rozdílem mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich daňovou hodnotou) v okamžiku vlastní operace, nýbrž pouze pokud je těchto zisků skutečně dosaženo
- určuje, že pokud evropská společnost nebo evropská družstevní společnost přemístí své statutární sídlo do jiného členského státu, není to samo o sobě důvodem ke zdanění příjmů, zisků nebo výnosů jejich společníků. Nicméně členské státy mohou danit výtěžek vyplývající z budoucího prodeje cenných papírů ze základního kapitálu evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti přemísťující své statutární sídlo

2. Směrnice 2011/96/ES o společném zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive)

- cílem je odstranit dvojí zdanění zisku vypláceného dceřinou společností sídlící v jednom členském státě mateřské společnosti (musí mít na dceřiné společnosti min. 10% podíl) se sídlem v jiném členském státě
- základem jsou dvě pravidla:
 - obdrží-li mateřská společnost od své dceřiné společnosti rozdělený zisk (nevztahuje se na zisk při likvidaci), členský stát mateřské společnosti upustí od jeho zdanění nebo jej zdaní, ale umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům, splatnou dceřinou společností z těchto zisků
 - zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně
- výše uvedená pravidla o zabránění dvojího zdanění se vztahují i na rozdělování zisků získaných stálou provozovnou a rozdělování zisků firem stálým provozovnám, které se nacházejí v jiném členském státě než mateřská či dceřiná společnost

3. Směrnice 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků (The Interest and Royalties Directive)

- zavádí jednotný systém zdanění úrokových plateb a licenčních poplatků mezi firmami patřícími do jedné skupiny s cílem zamezení dvojího zdanění těchto plateb
- stanovuje, že úroky nebo licenční poplatky mající zdroj v členském státě jsou osvobozeny od veškerých daní, které na ně jsou formou srážky u zdroje či na základě daňového výměru v daném státě uloženy, pokud skutečný vlastník (příjemce) úroků či licenčních poplatků je společností jiného členského státu (může být i stálou provozovnou společnosti umístěnou v jiném členském státu)
- definuje úroky a licenční poplatky takto:
 - **úroky** – příjmy z pohledávek jakéhokoliv druhu (zajištěných či nezajištěných zástavním právem; majících či nemajících právo účasti na zisku dlužníka); zvláště, příjmy z cenných papírů a příjmy z obligací nebo dluhopisů, včetně premii a výher, které se vážou k těmto cenným papírům (penále za opožděnou platbu se za úroky nepovažuje)
 - **licenční poplatky** – platby za užití nebo za právo na užití průmyslového, obchodního nebo vědeckého zařízení; platby obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému včetně kinematografických filmů a počítačových programů, za užití jakéhokoliv patentu, ochranné známky, vzoru nebo modelu, plánu, tajného vzorce nebo výrobního postupu nebo platby za informace, které se vztahují na zkušenosti nabyté v oblasti průmyslové, obchodní nebo vědecké

4. Směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS

- nová (povinnost implementace v národní legislativě od 1. 1. 2013) klíčová směrnice pro oblast výměny informací relevantních k administraci a vymáhání národních pravidel v oblasti zdanění
- týká se všech daní s výjimkou DPH, spotřebních daní, cel a plateb na sociální zabezpečení
- stanovuje kontaktní úřady v každém členském státě pro oblast výměny daňových informací (automatická výměna informací, výměna informací na vyžádání, výměna informací z vlastního podnětu), upravuje jejich povinnosti a vztahy mezi nimi

5. Směrnice 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření

- pokrývá oblast všech daní (nevztahuje se na odvody za sociální zabezpečení) a poplatků, ale i náhrad a intervencí v rámci Společné zemědělské politiky či dávek v rámci společného trhu s cukrem
- definuje činnost kontaktních míst v jednotlivých členských státech, pravidla pro poskytování informací o daňových a jiných podobných pohledávkách, popisuje proces vlastního vymáhání těchto pohledávek včetně řešení sporů a stanovuje pravidelný reporting mezi členskými státy

Společný daňový základ firem

Evropská komise v březnu 2011 zveřejnila návrh, který by firmám působícím ve více členských státech EU umožnil vyplnit pouze jedno daňové přiznání prostřednictvím tzv. Konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). Konsolidovaný daňový základ by se pak podle zvláštního vzorce rozdělil mezi země, v nichž firma působí a byl by zdaněn příslušnou národní sazbou.

Podle předloženého návrhu by si firmy působící ve více členských zemích Evropy mohly vybrat, zda se při podávání daňových přiznání budou řídit národními předpisy nebo zda vyplní jednotné evropské daňové přiznání. Příslušný daňový úřad by pak podle zvláštního vzorce rozdělil základ daně mezi jednotlivé státy, kde firma působí. Zohledňovala by se při tom tři kritéria:

- hmotná aktiva,
- počet pracovníků,
- tržby společnosti.

Na příslušnou část daňového základu by se pak uplatnila sazba platná v dané zemi, jejíž výši by si nadále určovaly čistě členské státy.

Řada členských zemí se ale obává, že sjednocení daňového základu je předstupeň pro budoucí tlak na harmonizaci sazeb daně, a také proto do dnešních dní plán zůstává ve stadiu legislativního návrhu.

Sazby korporátních daní v Evropské unii

Vývoj sazeb korporátní daně, v České republice známé spíše jako daň z příjmů právnických osob, se v posledních letech v Evropské unii dočkal mnoha změn, ať už to bylo v jejich výši, či změn v oblasti výjimek, přírážek či lokálních sazeb.

V zemích Evropské unie je nynější trend zvyšování nepřímých daní (viz Daň z přidané hodnoty v Evropské unii – Měsíčník EU aktualit leden 2013) velmi populární u členských vlád, i z toho důvodu, že zvýšení nepřímých daní nemusí mít na domácí ekonomiku takový negativní vliv, jako může představovat zvýšení přímých daní. Naproti tomu vývoj výše sazeb korporátní daně má však v rámci Evropské unie velmi patrný klesající trend.

Tyto přímé daně jsou často sledovány i z důvodu přívětivosti daného regionu či země pro společnosti v rámci rozhodování o výhodnosti či nevýhodnosti zde investovat. Není to však jen pohled na tzv. „daňové ráje“, ale určitě to je i o konkurenceschopnosti a nastavení pravidel a podpory podnikání v jednotlivých státech. Vždyť právě možností podpory podnikání mají vlády mnoho.

V České republice je korporátní daň definována v Zákoně č. 86/1992 Sb., o daních z příjmů. Jedná se konkrétně o druhou část tohoto zákona (§ 17 až § 21), a to Daň z příjmů právnických osob. V jednotlivých paragrafech jsou popsány náležitosti tohoto zákona, ať už jsou to poplatníci daně z příjmů právnických osob, zdaňovací období, předmět daně, osvobození od daně, základ daně a položky snižující základ daně a sazba daně.

I když je trend snižování daní právnických osob v Evropské unii dlouhodobý a zřetelný, neděje se tak u všech zemí a tak vznikají velké rozdíly u aktuálních sazeb. Nejnižší základní sazbu daně z příjmů firem mají v Bulharsku a Kypru shodně s 10% sazbou, následuje je Irsko s 12,5% sazbou. Na opačném konci stojí státy Belgie (sazba korporátní daně 33 %), Francie (33,33 %), Španělsko (30 %) a Malta s 35 %, která společně s Francií má ještě jeden prim. Není to jen vysoká sazba základní daně z příjmů právnických osob, ale i počet změn. Francie i Malta mají základní sazbu ve stejné výši minimálně už od roku 1998. Průměr v Evropské unii je u základní daně necelých 22 %, v případě celkové sazby korporátní daně asi o 2 procentní body vyšší.

Aktuální sazby korporátní daně v EU

Daň z příjmů právnických osob je v České republice 19 % a tedy pod průměrem Evropské unie. Sazbu korporátní daně ve výši 19 % má i Polsko a mělo ji i sousední Slovensko, ale to se vydalo opačnou cestou než většina států EU, a to cestou zvýšení korporátní daně. Daň z příjmů právnických osob na Slovensku navýšili o 4 procentní body na 23 %.

V Německu mají sice 15% základní sazbu, ale kromě ní využívají i solidární přírážku a lokální zdanění, celková sazba je pak vyšší než u nás (19 %). Vzhledem k tomu, že v některých členských státech je k základní sazbě připočtena přírážka nebo lokální daň mohou být sazby korporátních daní v některých oblastech ještě vyšší stejně jako v případě Německa.

Aktuální sazby korporátních daní členských států EU k lednu 2013

	Základní	Celková*
Belgie	33%	33,99%
Bulharsko	10%	10%
Česká republika	19%	19%
Dánsko	25%	25%
Estonsko	21%	21%
Finsko	24,5%	24,5%
Francie	33,33%	37,06%
Irsko	12,5%	12,5%
Itálie	27,5%	31,4%
Kypr	10%	10%
Litva	15%	15%
Lotyšsko	15%	15%
Lucembursko	21%	30,8%
Maďarsko	19%	20,86%
Malta	35%	35%
Německo	15%	30,95%
Nizozemsko	25%	25%
Polsko	19%	19%
Portugalsko	25%	30%
Rakousko	25%	25%
Rumunsko	16%	16%
Řecko	20%	20%
Slovensko	23%	23%
Slovinsko	17%	17%
Spojené království	24%	24%
Španělsko	30%	35,3%
Švédsko	22%	22%

Zdroj: ZEW, EK (DG TAXUD); KPMG; Deloitte;

*Obecná korporátní daň navýšena různými přírážkami či lokálními daněmi

Přehled jednotlivých sazeb korporátních daní u států Evropské unie nám přibližuje předchozí tabulka. Některé státy (zhruba čtvrtina z členských států EU), jak už bylo zmíněno výše, k obecné či základní sazbě připočítávají různé přírážky (někdy i dočasné jako například v případě Kypru, který připočítával v minulých letech k základní sazbě ještě tzv. příspěvek na obranu nebo v Portugalsku v rámci ekonomické krize) či lokální sazby. Například Belgie svou 33% základní korporátní daň zvyšuje o 3% přírážku. V Lucembursku mají nejen 7% přírážku, ale i lokální sazbu ve výši dodatečných 6,75 %, takže se celková sazba může vyšplhat až na 30,8 %. Lokální dodatečné sazby jsou ještě využívány v těchto zemích:

- Maďarsko,
- Itálie,
- Francie,
- Španělsko,
- Německo.

Německé specifikum navíc spočívá ještě v solidární 5,5% přírážce, která je určena na financování nákladů znovusjednocení země. Kromě výše zmíněných přírážek či lokálních dodatečných daní využívají některé země i snížené sazby u daní z příjmů právnických osob. Můžeme se na to dívat jako na určité progresivní zdanění nebo i z opačného hlediska jako na podporu určitých oblastí, například malých a středních podniků, podniků s nižším ziskem či obratem. Takovéto formy podpory jsou určitě velmi důležité, otázka je, jestli to pak jen nepřináší další nepřehlednosti či možné snahy obcházení systému za účelem „vejít se“ do zákonných pravidel za účelem možnosti využívat těchto snížených sazeb korporátních daní nebo se vlastně vyhnout určité progresi, což jsou vlastně jen dva pohledy na jednu věc.

Země s více než jednou sazbou korporátní daně

Mezi země uplatňující progresivní zdanění či snížené sazby daně např. patří (viz např. KPMG; Jan Široký – *Daně v Evropské unii, (2012) ISBN 978-80-7201-881-9*):

Belgie

Obecná sazba korporátní daně je stanovena na 33 % respektive na 33,99 % s 3% přírážkou. Malé a střední podniky (z minimálně 50 % vlastněné jednotlivci) s příjmem nižším než 322,5 tis. eur mohou při splnění určitých podmínek být předmětem snížených sazeb rozlišených dle výše zdanitelného příjmu.

Litva

Základní sazba korporátní daně činí 15 %. Sníženou sazbu ve výši 5 % je možno uplatnit v malých podnicích do 10 zaměstnanců a s příjmem nepřesahujícím 1 mil. LTL (bylo zvýšeno od 1. ledna 2012 z 0,5 mil. LTL).

Lotyšsko

Mikropodniky v Lotyšsku mohou uplatňovat 9% sazbu, základní sazba daně ze zisku je stanovena na 15 %.

Francie

Základní sazba daně ze zisku korporací je 33,33 %. Pro malé a střední podniky s obratem do 7,63 mil. eur (z minimálně 75 % vlastněné jednotlivci) je stanovena snížená sazba ve výši 15 % z prvních 38,12 tisíc eur zisku.

Lucembursko

Základní sazba daň ze zisku firem 21 % je zvýšena o 7% přírážku do zaměstnaneckého fondu a dodatečnou sazbou 6,75 % v závislosti na lokalitě. Pro společnosti s příjmem do 15 tisíc eur činí obecná sazba 20 %.

Maďarsko

Také v Maďarsku je uplatňována nižší sazba ve výši 10 % pro společnosti se zdanitelným příjmem do 500 mil. HUF. Základní sazba korporátní daně činí 19 %. Plánovaná změna na sjednocení na 10 % asi nebude ještě provedena a očekává se, že pro rok 2013 budou obě sazby zachovány.

Nizozemsko

Sazba daně ze zisku firem je snížena o 5 procentních bodů ze zisku do 200 tisíc eur. Nad tuto hranici platí základní sazba korporátní daně 25 %.

Portugalsko

Progresivní zdanění se uplatňuje nad základní sazbu 25 % korporátní daně od 3 do 5 % dle výše příjmů (1,5 mil. eur – 7,5 mil. eur).

Rumunsko

Mikropodniky mohou uplatňovat 3% sazbu namísto korporátní daně ve výši 16 %.

Spojené království

Ve Spojeném království mají několik sazeb daně ze zisků korporací. Výše sazby se odvíjí od výše zdanitelného zisku. Hlavní sazba daně je 24 % (od 1. dubna 2012) pro korporace se zdanitelným ziskem nad 1,5 mil. GBP. Pro společnosti se ziskem do 0,3 mil. GBP je uplatňována 20% sazba korporátní daně.

Společnosti se zdanitelnými zisky mezi 0,3–1,5 mil. GBP jsou zdaněny na posuvné stupnici mezi hlavní sazbou a sazbou pro malé zisky. Na 1. dubna 2013 je plánováno další snížení základní sazby daně ze zisku korporací na 23 %. V roce 2010 byla tato sazba ve výši 28 %, v roce 2011 byla snížena o dva procentní body na 26 % a o další dva v roce 2012.

Španělsko

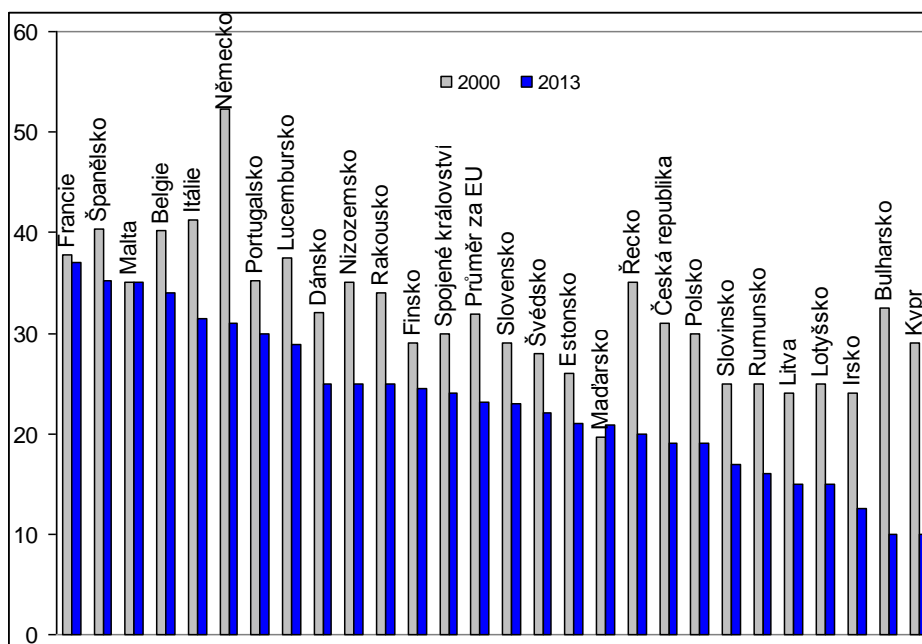
Společnosti do ročního obrátu do 10 mil. eur mají zdanění do 300 tisíc eur zdanitelného příjmu ve výši 25 % a nad tuto částku už jsou zdaněny základní 30% sazbou daně ze zisku firem. Pro podniky do 25 zaměstnanců je uplatňována 20% sazba do 300 tisíc eur zdanitelného příjmu, nad tuto hranici je uplatňována 25% sazba.

Vývoj sazeb korporátních daní v Evropské unii

Jak už bylo zmíněno v úvodu, změn u sazeb daní ze zisků firem v některých státech proběhlo mnoho. V rámci Evropské unie je velmi patrný trend snižování těchto sazeb a ulehčení tak podnikatelské sféře. Kompenzace výpadků do státního rozpočtu jsou pak často řešeny skrz zvyšování sazeb nepřímých daní.

Hrubou představu o výši snižování sazeb korporátních daní nám dá rozdíl průměru Evropské unie u základních sazeb mezi roky 2000 a 2013, kdy pokles činil více jak osm procentních bodů na nynějších zhruba 23 % (u celkové sazby daně z příjmů firem to činí o dva procentní body více). Pokles v průměru EU nastal kromě roku 2009 každoročně.

Vývoj celkových sazeb korporátních daní v Evropské unii



Zdroj: ZEW, EK (DG TAXUD); KPMG; Taxation trends in the European Union

V roce 2009 i v reakci na probíhající krizi zvýšili v Litvě sazbu korporátní daně o pět procentních bodů (aby ji v následujícím roce opět snížili na úroveň roku 2008), což převýšilo čtyři snížení u ostatních států v témže roce. Některé státy šly cestou jednotlivých a často citelných snížení základních sazeb daně ze zisku firem, jako například v Rakousku v roce 2005 o 9 procentních bodů nebo v Německu o 15 p. b. v roce 2001 a o 10 p. b. v roce 2008, nebo postupným snižováním, často i v několika po sobě jdoucích letech (Česká republika, Slovinsko, Bulharsko).

Největší snížení ve sledovaném období let 2000 až 2013 činí o 25 procentních bodů v Německu u obecné sazby korporátní daně. Nutno však podotknout, že v Německu využívali a využívají solidární přírážky a různé lokální daně. Také v Bulharsku, na Kypru a v Řecku proběhl ve sledovaném období zatelný pokles ve výši 15 p.b. Ve Francii (33,33 %) a na Maltě (35 %) nedošlo v daném období u základních sazeb daně z příjmů firem k žádným změnám.

Jen v Maďarsku došlo v rámci několika změn k výslednému nárůstu mezi roky 2000 a 2013 o jeden procentní bod. Vzhledem k tomu, že průměr za EU v základní sazbě korporátní daně byl v roce 2000 zhruba 30 % a u Maďarska byla sazba daně z příjmů právnických osob 18 %, stále je maďarských 19 % pod dnešním průměrem EU.

Pokud se však na změny, či ve většině případů spíše snižování, podíváme z pohledu jednotlivých let a ne v rámci členských států, zjistíme, že ve sledovaném období let 2000 a 2013 proběhlo průměrně šest změn v jednom roce u základních sazeb daní z příjmů právnických osob. I v počtu změn však můžeme sledovat určitý vývoj. Od roku 2000 do roku 2006 se počet změn sazeb korporátních daní postupně zvyšoval, až na deset změn v roce 2006.

Země EU šly hlavně cestou snižování a to často i velmi citelným snížením, jako třeba v případě Německa, Litvy, Lotyšska či Kypru. Od roku 2007 se však jejich počet opět postupně snižuje. V posledních třech letech to už bylo kolem 3 změn. Je možné, že státy už stačily dostatečně snížit či změnit sazby korporátní daně, takže i v dalších letech za předpokladu absence nenadálých změn jich bude jen několik málo ročně.

Počet navýšení u základních sazeb v daném období u členských států Evropské unie by se dal spočítat na prstech jedné ruky a často tato navýšení byla kompenzována snížením v následujících letech. Čas ukáže, jestli to bude i případ našeho východního souseda. Na Slovensku zvýšili s účinností od 1. ledna 2013 sazbu daně z příjmů právnických osob o čtyři procentní body na nyníšších 23 %. Uvidíme, jestli to byl krok zpátky či vpřed a ostatní státy budou tohoto příkladu následovat, či to bude jen takový cimrmanovský „úrok stranou“ a sazba se třeba už v příštím roce opět sníží. V dnešní době, kdy ještě doznívá hospodářské krize a dle Evropské centrální banky očekáváme jen mírné oživení na tento rok, může být toto snížení podtrhnutím slovenské ekonomiky.

Cestou snížení šly státy jako Švédsko o 4,3 procentní body a Slovinsko o jeden procentní bod. Nynější sazba daně z příjmů firem je tedy na Slovinsku 17 %. Tato sazba by se měla v následujících letech snižovat ročně vždy o jeden procentní bod, až by měla v roce 2015 dosáhnout 15 % a na této úrovni setrvat.

Vývoj sazeb daně z příjmů právnických osob v České republice

Sazby daně z příjmů právnických osob prošly za dobu existence samostatné České republiky mnoha změnami. Od roku 1993 vstoupilo v platnost jedenáct změn.

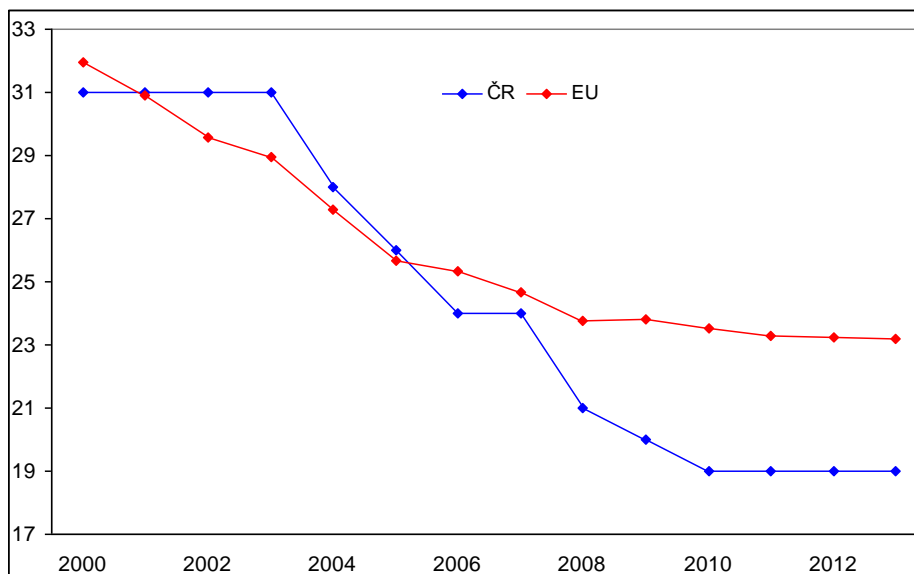
Přehled vývoje sazeb DPPO v ČR

Rok	Sazba daně
1993	45%
1994	42%
1995	41%
1996–1997	39%
1998–1999	35%
2000–2003	31%
2004	28%
2005	26%
2006–2007	24%
2008	21%
2009	20%
2010–2013	19%

Zdroj: Ministerstvo financí ČR

V České republice proběhlo od roku 1993, kdy sazba DPPO byla 45 %, až dodnes (19 % sazba DPPO) sice mnoho změn, ale tyto změny nebyly nijak skokové. Všechny změny snižovaly tu předchozí sazbu, ale nikdy to nebylo o více jak 4 procentní body. Snižování sazeb daně z příjmů firem probíhá i v rámci Evropské unie, ale trend poklesu byl u nás přeci jen rychlejší než za průměr EU.

Vývoj celkových sazeb daně z příjmu právnických osob v ČR a průměru v EU-27



Zdroj: ZEW, EK (DG TAXUD); KPMG; Taxation trends in the European Union, Ministerstvo vnitra ČR

I když se sazby DPPO v České republice snižují, na podílu korporátních daní v % z HDP nebo na celkovém zdanění se to moc neprojevuje. Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob se však u nás dle dat Ministerstva financí mezi roky 1997 (41 mld. Kč) do roku 2008 (173 mld. Kč) stále (až na rok 2006 s mírným poklesem) zvyšoval. Poté i v rámci probíhající hospodářské krize se vybralo v roce 2009 o 65 mld. Kč méně než v předchozím roce. V dalších letech se inkaso daně z příjmů právnických osob pohybovalo kolem 110 mld. Kč. Prakticky podobný vývoj mělo i celkové inkaso vybraných daní v ČR. Příjmy státního rozpočtu z DPPO činily 86,30 mld. Kč z celkových 863,86 mld. Kč daňových příjmů v roce 2010. Česká republika byla jedna z mála členských zemí, která mezi roky 2000 a 2010 navýšila podíl zdanění DPPO na celkovém zdanění.

Podíl korporátních daní v % z HDP a z celkového zdanění v letech 2000 a 2010

	% z HDP		% z celkového zdanění	
	2000	2010	2000	2010
Belgie	3,2	2,7	7,1	6,2
Bulharsko	2,7	1,9	8,6	7,0
Česká republika	3,3	3,4	9,8	10,0
Dánsko	3,3	2,7	6,6	5,8
Německo	2,9	2,2	7,1	5,8
Estonsko	0,9	1,4	2,9	4,0
Irsko	3,7	2,6	12,0	9,1
Řecko	4,1	2,4	12,0	7,7
Španělsko	3,1	1,8	9,2	5,8
Francie	2,8	1,9	6,3	4,4
Itálie	2,4	2,3	5,9	5,5
Kypr	6,2	6,2	20,9	17,4
Lotyšsko	1,6	1,0	5,3	3,5
Litva	0,7	1,0	2,3	3,7
Lucembursko	7,0	5,7	17,8	15,5
Maďarsko	2,2	1,2	5,6	3,1
Malta	2,9	6,5	10,4	19,6
Nizozemsko	4,3	2,3	10,9	6,0
Rakousko	2,2	2,0	5,0	4,8
Polsko	2,4	2,0	7,5	6,3
Portugalsko	3,7	2,8	12,0	9,0
Rumunsko	3,0	2,3	9,8	8,5

Slovinsko	1,2	1,9	3,1	5,0
Slovensko	2,6	2,5	7,7	8,9
Finsko	5,9	2,5	12,5	6,0
Švédsko	3,8	3,4	7,3	7,5
Spojené království	3,6	3,1	9,7	8,7
EU-27 (vážený průměr)	3,1	2,4	7,7	6,2

Zdroj: Taxation trends in the European Union, Eurostat

Efektivní sazba korporátní daně

Předchozí část se věnovala hlavně vývoji a srovnávání statutárních sazeb korporátních daní z příjmů jednotlivých členských států Evropské unie. U některých států však tyto sazby spadají do různých systémů, ať už k základní sazbě přičítáme různé přírázky či lokální sazby daně atd. Kromě srovnávání jejich zákonných sazeb můžeme použít i tzv. efektivní zdaňování korporací (Více též třeba: Blechová, B. *Metody a nástroje pro hodnocení daňového zatížení právnických osob (korporací)*; Szarowská, I. *Jak vysoké je korporátní daňové zatížení*; Široký, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*).

Efektivní průměrná daňová sazba v %

	2000	2012
Belgie	34,5	26,6
Bulharsko	28,1	9,0
Česká republika	23,6	16,7
Dánsko	28,3	22,0
Německo	40,4	28,2
Estonsko	20,4	16,5
Irsko	9,4	14,4
Řecko	30,4	17,5
Španělsko	36,5	32,4
Francie	36,6	34,2
Itálie	31,3	25,1
Kypr	27,5	11,2
Lotyšsko	22,7	12,2
Litva	19,1	12,7
Lucembursko	32,6	24,9
Maďarsko	19,7	19,3
Malta	32,2	32,2
Nizozemsko	32,3	27,5
Rakousko	29,7	23,0
Polsko	27,1	17,5
Portugalsko	31,5	27,1
Rumunsko	22,7	14,8
Slovinsko	20,9	16,4
Slovensko	25,8	16,8
Finsko	27,2	23,2
Švédsko	23,8	23,2
Spojené království	28,7	25,2
EU-27	27,5	21,1

Zdroj: Evropská komise (DG TAXUD), ZEW Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung .

Efektivní zdaňování korporací totiž ovlivňuje nejen výše sledovaných sazeb statutárních korporátních daní, ale také další daňové aspekty určující celkovou výši efektivně placených daní. Metod sledování a stanovování je několik. ZEW (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung) v projektu pro Evropskou komisi TAXUD sledují efektivní průměrnou daňovou sazbu (EATR – Effective Average Tax Rate). Průměrná efektivní sazba v Evropské unii klesla z 27,5 % v roce 2000 na 21,1 % v roce 2012.

ZÁVĚR

Sazby a vývoj korporátních daní jsou v jednotlivých státech pečlivě sledované, protože jejich výše hraje velkou roli při rozhodování obchodních společností o alokaci investic. Nejsou to však jen sazby, ale obecně složitost daňových systémů jednotlivých zemí, které mohou lákat či naopak odrazovat zahraniční investory.

Jednou z významných charakteristik složitosti daňového systému je i jeho proměnlivost v čase, tedy jak často jsou daňové zákony novelizovány. Určitým měřítkem této charakteristiky může být četnost změn sazby daně. Například Česká republika od roku 1993 ze 45% sazby daně z příjmů právnických osob snížila tuto daň v rámci 11 změn na dnešních 19 %.

Trend snižování však není patrný jen u nás, ale v rámci celé Evropské unie. Průměr členských států Evropské unie je u sazby daně z příjmů firem u základní sazby zhruba 22 % a u celkové sazby (neboť některé státy využívají různé formy přírůžek či lokálních sazeb) je to o necelé dva procentní body více. Za posledních 13 let se tato průměrná sazba korporátní daně v EU snížila o zhruba osm procentních bodů. I ve skupině členských zemí můžeme nalézt plavce proti proudu. Příkladem je Slovensko. Naši východní sousedé s účinností od 1. ledna 2013 zvýšili sazbu daně z příjmů právnických osob o čtyři procentní body na nynějších 23 %.

Nominální sazba korporátní daně má výhodu v její přehlednosti a transparentnosti. Nicméně samotná výše sazby nemůže dokonale vypovídat o výši zdanění, neboť v každé zemi je aplikována na různě vypočítaný daňový základ. Tento handicap odstraňuje analytický nástroj – efektivní průměrná sazba daně, která se vypočítává speciálními metodami. I při její aplikaci ale můžeme učinit závěr, že korporátní daně v EU v čase klesají.

Uvidíme, jakým směrem se bude celkový trend korporátních daní vyvíjet do budoucna, ale snad se naše malá země v srdci Evropy v konkurenci neztratí a bude nejen atraktivní pro zahraniční investory, ale i vstřícná pro místní podniky.