

CS

CS

CS



EVROPSKÁ KOMISE

V Bruselu dne 16.3.2011
SEK(2011) 316 v konečném znění

PRACOVNÍ DOKUMENT ÚTVARŮ KOMISE

SOUHRN POSOUZENÍ DOPADŮ

Průvodní dokument

k návrhu

SMĚRNICE RADY

o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)

{KOM(2011) 121 v konečném znění}
{SEK(2011) 315 v konečném znění}

1. VYMEZENÍ PROBLÉMU

Globalizace přetvořila hospodářské prostředí. Dramaticky se změnila nejen geografie výroby, ale také vnitřní organizace podniků působících na mezinárodních trzích. Celkový rámec, charakterizovaný trvale postupující integrací trhu, však vypadá velmi odlišně, pokud jde o zdanění právnických osob. Trh EU je totiž i nadále vysoce rozdrobený, protože na něm vedle sebe a často ve vzájemném rozporu existuje 27 různých daňových systémů. Tento stav EU významně znevýhodňuje ve srovnání s jejími hlavními obchodními partnery, Spojenými státy a Japonskem, které podniky v obou případech vnímají jako jeden trh.

Podniky v současnosti fungují prostřednictvím struktur uzpůsobených pro zvýšenou mobilitu kapitálu a časté přeshraniční transakce mezi přidruženými společnostmi. V důsledku toho se ukazuje, že pojmy definované pro daňové účely, například „zdroj příjmů“ nebo „daňová rezidence“, které se tradičně používají pro potřeby poměrně uzavřených ekonomik, jsou často nevhodné pro řešení úkolů spojených s hospodářskou činností na integrovaném trhu. Překážku pro podniky soutěžící na mezinárodních trzích představuje zvláště souběžná existence různorodých, často se měnících daňových pravidel. Kromě toho jsou vnitrostátní daňové systémy čím dále zranitelnější vůči mechanismům pro vyhýbání se daňovým povinnostem. Prostředí vysoké mobility výrobních faktorů totiž přirozeně usnadňuje přesuny příjmů mezi základy daně (*income shifting*) a využívání dohod o zamezení dvojího zdanění mezi jinými zeměmi (*treaty shopping*).

V tomto kontextu přetrvává řada daňových překážek pro společnosti, které v EU působí přeshraničně, zejména:

- I. *Dodatečné náklady na dodržování předpisů*, které jsou důsledkem nutnosti plnit požadavky různých vnitrostátních daňových systémů a řídit se pravidly o převodních cenách. Podle důkazů uvedených ve studii o zdanění podniků, již Komise zveřejnila v roce 2001, pohybují se náklady na dodržování předpisů v daňové oblasti mezi 2 až 4 % výnosů z daní z příjmů právnických osob. To může v rámci zemí EU-27 za rok 2008 odpovídat průměrné částce více než 10 miliard EUR.
- II. *Dvojití zdanění*, ke kterému dochází, když je ze stejných příjmů vyměřena srovnatelná daň ve dvou nebo více státech.
- III. *Nadměrné zdanění*, k němuž dochází, když přeshraniční činnosti vedou ke vzniku daňových povinností, které by v čistě domácím rámci nevznikly (např. přidružené společnosti z různých členských států nebo jejich stálé provozovny nemají právo dělit se o ztráty, kdežto v případě společností usazených pouze v jednom členském státě snižuje konsolidace ztrát jejich zdanitelné zisky a daňové zatížení).

2. ANALÝZA SUBSIDIARITY

Současný rámec, zahrnující 27 různých vnitrostátních systémů daně z příjmů právnických osob, ztěžuje řádné fungování vnitřního trhu. Tento problém nemohou komplexně vyřešit členské státy. Nekoordinovaná opatření – naplánovaná a provedená jednotlivými členskými státy – by znamenala jen pokračování stávajícího stavu, protože daňoví poplatníci by i nadále museli jednat s tolika daňovými správami, v kolika jurisdikcích jsou povinni k dani. Opatření

Společenství jsou nezbytná vzhledem k tomu, že jde o vytvoření právního rámce se společnými pravidly. Komise tuto iniciativu připravila, majíc na paměti, že členským státům podle zásady subsidiarity zůstává svrchovanost ohledně stanovování sazeb daně z příjmů právnických osob. Mohou tedy volně určovat požadovaný objem a skladbu svých daňových příjmů.

3. CÍLE INICIATIVY EU

Konkrétním politickým cílem iniciativy EU je odstranit výše popsané zbývající daňové překážky na vnitřním trhu, tedy dodatečné náklady na dodržování předpisů související s činností v mezinárodním měřítku, jakož i případy dvojího zdanění a nadměrného zdanění. Obecného cíle, čili zvýšení hospodářské efektivity rozdělování výrobního kapitálu v EU, by v důsledku toho bylo možné dosáhnout cestou omezení daňových překážek deformujících investiční rozhodnutí a prostřednictvím rozšíření příležitostí k přeshraničním investicím. Plánované zjednodušení a zefektivnění systému daně z příjmů právnických osob v EU tak může významně přispět k dosažení cílů strategie EU 2020 a k posílení vnitřního trhu v souladu s iniciativami prosazovanými v Aktu o jednotném trhu.

Operativním cílem je zavést společný soubor pravidel pro výpočet základu daně pro dotčené společnosti v EU.

Je třeba zdůraznit, že účinky na velikost a rozdělení základů daně z příjmů právnických osob v rámci EU samy o sobě nejsou zamýšleným cílem této politické iniciativy. V oblasti rozdělení příjmů či příjmové neutrality pro členské státy proto nebyly stanoveny žádné cíle.

4. MOŽNOSTI POLITIKY

Ve zprávě jsou posouzeny čtyři hlavní scénáře politiky, které jsou srovnány se scénářem nepředpokládajícím přijetí opatření neboli scénářem „*status quo*“ (možnost 1):

- Zavedení *volitelného společného základu daně z příjmů právnických osob* (CCTB), tj. nahrazení 27 různých systémů zdanění společností společným základem daně, platným pro příslušné společnosti a počítaným pomocí jednoho souboru pravidel (možnost 2).
- *Povinné zavedení společného základu daně z příjmů právnických osob* (CCTB) pro všechny společnosti působící v EU (možnost 3).
- V rámci *volitelného společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob* (CCCTB) by si společnosti mohly zvolit společný (tj. podle jednoho souboru daňových pravidel vypočítaný) základ daně konsolidovaný za celou EU, který by nahradil stávajících 27 různých systémů zdanění společností a mechanismus odděleného účetnictví (možnost 4).
- V rámci *povinného společného konsolidovaného základu daně* (CCCTB) by byla stejná pravidla pro všechny společnosti působící v EU závazná (možnost 5).

U všech možných variant by byla společná pravidla zavedena pouze pro výpočet základu daně, přičemž členským státům by zůstala daňová svrchovanost, pokud jde o rozhodování o použitelných daňových sazbách.

5. POSOUZENÍ DOPADŮ

5.1 Dopad na velikost základu daně a na jeho rozdělení

Uvedené možnosti politiky jsou spojeny se změnami velikosti základů daně z příjmů právnických osob a jejich rozdělení mezi zeměmi, které je vhodné kvantifikovat, ačkoli tyto účinky samy o sobě nejsou cílem analyzovaných daňových reforem. Je důležité uvést, že by neměly být vyvozovány žádné obecné závěry o konečném vlivu na příjmy nebo stav rozpočtů různých členských států, protože ty budou v posledku záviset na vnitrostátních politických rozhodnutích ohledně možných úprav kombinace různých daňových nástrojů nebo používaných daňových sazeb.

Ze zjištění vyplývá, že přijetí těch ustanovení o společném základu daně, která nesouvisí s přeshraniční konsolidací ztrát (CCCTB), by mohlo v průměru a v případě většiny společností působících v EU vést k širšímu základu daně ve srovnání se současným stavem. Rozsah tohoto zvýšení však zřejmě zásadně závisí na použitých pravidlech odpisování. Společný základ daně by v každém případě omezil současné podstatné rozdíly mezi daňovými základy v různých evropských zemích.

Ustanovení o CCCTB by umožnila přeshraniční konsolidaci zisků a ztrát. Z výpočtů provedených na vzorku nadnárodních skupin v EU, vycházejícím z databází Amadeus a ORBIS, vyplývá, že z bezprostřední kompenzace přeshraničních ztrát by mohlo mít každý rok průměrně prospěch přibližně 50 % nefinančních a 17 % finančních nadnárodních skupin z příslušných vzorků. Při přiřazení vah samostatným výsledkům za různé sektory se ukazuje, že v rámci scénáře CCCTB by základ daně dotyčných skupin byl průměrně asi o 3 % nižší než v rámci scénáře *status quo*¹.

Ohledně CCCTB vyvstává otázka, jak by se měl celkový základ daně rozdělovat mezi členské státy, ve kterých daná nadnárodní skupina působí, a vzniká tedy potřeba vymezit *ad hoc* mechanismy pro rozdělování. Při použití údajů z finančních účtů jako zástupných hodnot za zdanitelné zisky nadnárodních skupin se ukazuje, že vzorec zahrnující se stejnými vahami náklady na zaměstnance, aktiva a tržby podle místa určení by vedl ke zvýšení základů daně především v členských státech ve střední a východní Evropě, jakož i v Německu, Španělsku, Francii, Řecku a Itálii. Výsledky průzkumu naznačují, že změnilo-li se váhy faktorů rozdělení, na poměrné rozdělení základu daně mezi země to má jen malý vliv.

5.2 Dopad na náklady na dodržování předpisů

Podle důkazů z průzkumu hlavní faktory určující výši nákladů na dodržování předpisů v případě nadnárodních podniků přímo nebo nepřímo souvisejí s povinnostmi v oblasti převodních cen (dokumentace o převodních cenách, povolení a rozhodnutí a řízení pro dosažení vzájemné dohody). Zátěž spojená s dodržováním předpisů v souvislosti s převodními cenami se navíc postupně zvětšuje, a to zejména v důsledku dvou faktorů: i) náročnější požadavky na dokumentaci ze strany daňových orgánů doprovázené kontrolami

¹ V použitém vzorku má spojený účinek nových ustanovení o základu daně nesouvisících s konsolidací (která daňový základ spíše rozšiřují) a zavedení bezprostřední kompenzace přeshraničních ztrát (které jej spíše zmenšuje) v rámci scénářů CCCTB celkově tendenci zachovat úhrnné základy daně zhruba na stejné úrovni jako v současnosti (u dotčených společností).

daňových orgánů, ii) úpravy a změny druhu a rozsahu hospodářských činností na celém světě².

Podle studie zadané společnosti Deloitte se předpokládá, že CCCTB povede k podstatným úsporám času a nákladů nutných pro zajištění shody s předpisy v případě nadnárodní společnosti, která zakládá novou dceřinou společnost v jiném členském státě. Podle průměrného odhadu daňových odborníků účastnících se této studie vynaloží velký podnik na založení nové dceřiné společnosti v jiném členském státě v souvislosti s daněmi více než 140 000 EUR (0,23 % obratu). CCCTB tyto náklady sníží o 87 000 EUR, čili o 62 %. V případě středního podniku jsou tyto úspory ještě významnější, protože uvedené náklady by se podle předpokladů snížily ze 128 000 EUR (0,55 % obratu) na 42 000 EUR, tedy o 67 %. Další důkazy získané ze vzorku fungujících evropských nadnárodních společností (studie společnosti PWC) ukazují na mírnější, ale přesto významné snížení zátěže spojené s dodržováním předpisů u opakujících se úkolů souvisejících s daněmi. Pokud jde o čas potřebný na zajištění shody s předpisy, očekávané úspory daně zavedením CCCTB by odpovídaly 8 procentním bodům.

5.3 Dopady na celé hospodářství

Pro posouzení dopadů různých reforem na celé hospodářství byl použit model CGE (vypočitatelný model všeobecné rovnováhy) CORTAX. Tento model, vytvořený pro simulaci změn daňové politiky v členských státech EU, byl pro účely tohoto posouzení dopadů rozšířen a zdokonalen³. Stejně jako každý model všeobecné rovnováhy ovšem CORTAX obsahuje zjednodušující předpoklady a specifikace, které nejsou nezpochybnitelné, a nemůže odstranit nejistotu ohledně síly některých účinků daňových politik na chování. Ještě důležitější je, že CORTAX nezachycuje dlouhodobé dynamické přínosy další integrace na vnitřním trhu, např. z hlediska zvýšení počtu podniků působících v mezinárodním měřítku. Předpokládá se, že odstranění přeshraničních daňových překážek povede k menším deformacím v oblasti alokace kapitálu, protože zvýší na jedné straně nahraditelnost mezi domácími a přeshraničními investicemi a na druhé straně přitažlivost EU jako celku pro nadnárodní investory. Důsledkem zvýšené alokační efektivity by podle očekávání mělo být zvýšení produktivity a zaměstnanosti, vyplývající také z úspor z rozsahu, kterých lze na větším trhu využít.

Se scénářem *status quo* byly srovnány čtyři různé možnosti politiky: volitelný CCTB, povinný CCTB, volitelný CCCTB a povinný CCCTB. V rámci *volitelných* scénářů se předpokládá, že si alternativní daňový systém zvolí všechny nadnárodní společnosti, ale žádné domácí společnosti, zatímco u povinných scénářů by nové daňové předpisy musely používat také domácí společnosti. Tento předpoklad může vést k podcenění přínosů volitelných scénářů pro blahobyt, protože lze očekávat, že v praxi by si nadnárodní podniky nový systém zvolily pouze v případě, že nepovede k nižším čistým ziskům než používání různých vnitrostátních daňových systémů. Ve všech scénářích se předpokládá, že výnosy z daně z příjmů právnických osob zůstanou konstantní, dokud nedojde k úpravě daňové sazby, takže

² Ernst & Young: *Transfer Pricing Survey* (Průzkum o převodních cenách).

³ Rozšíření se týká zahrnutí i) *daňových rájů* s cílem zachytit příležitosti k přesouvání zisků mimo EU, ii) *pravděpodobnosti ztrát* s cílem přesně kvantifikovat ekonomické účinky konsolidace ztrát a iii) *diskrétních voleb umístění investic* za účelem modelování inframarginálních rozhodnutí podniků o tom, kde investovat, která předcházejí rozhodnutí o tom, kolik investovat.

před tím, než budou společnosti reagovat na nové politické prostředí, je rozpočet státu vyrovnaný.

Důležitým ekonomickým mechanismem v CGE analýze CCTB je vyvažování mezi nízkou efektivní mezní daňovou sazbou (která je výsledkem úzkého základu daně a vysoké zákonné daňové sazby), která minimalizuje deformace v oblasti investic, a nízkou zákonnou sazbou daně z příjmů právnických osob (ve spojení s širokým základem daně), která snižuje přesuny zisků nadnárodních společností mimo danou oblast a zvyšuje atraktivitu oblasti v případě diskrétních investičních rozhodnutí. Bylo zjištěno, že rozšíření základu daně způsobené novým vymezením společného základu daně a z něj vyplývající snížení sazby zmenšují celkový blahobyt v EU⁴.

Na druhé straně hlavní kladný účinek reformy v podobě CCTB vychází z předpokládaného snížení nákladů na dodržování předpisů. Celkově zůstává v případě povinného CCTB blahobyt na evropské úrovni téměř beze změny a zavedení CCTB volitelného pro nadnárodní společnosti znamená mírné zvýšení blahobytu.

Ve srovnání s CCTB jsou účinky možností CCCTB na blahobyt ve všech analyzovaných scénářích příznivější. Celkovým konečným dopadem je malé čisté zvýšení blahobytu ve výši kolem 0,02 % HDP v úhrnném vyjádření za celou EU, což odpovídá přibližně 2,4 miliardy EUR (údaj z roku 2009). Oddělíme-li účinky různých prvků reformem, ukáží se tyto skutečnosti:

- Hlavní část příznivého hospodářského dopadu konsolidace a rozdělování podle vzorce je dána nižšími náklady na dodržování předpisů.
- Přejechod od odděleného účetnictví k rozdělování podle vzorce má na HDP a blahobyt jen zanedbatelný vliv. To je důsledkem vzájemné kompenzace různých účinků: menší motivace k přesunu zisků a kapitálu ze zemí s vysokými daněmi, ale dodatečné deformace při přiřazování faktorů obsažených ve vzorci ekonomikám s nízkými daněmi.
- Konsolidace ztrát obvykle zmenšuje základy daně. Vzhledem k předpokladům zahrnutým v modelu proto může být pro vyrovnání rozpočtu státu zapotřebí určité zvýšení sazeb daně z příjmů právnických osob. Kombinace nižšího daňového zatížení díky konsolidaci ztrát a vyššího daňového zatížení kvůli vyšším sazbám může vést k celkovému zvýšení nákladů na kapitál. To znamená mírný pokles investic, ale zvýšení zaměstnanosti díky nižším nákladům práce. Celkově mírně poklesne HDP, ale čistý účinek na blahobyt je zanedbatelný.

⁴ Politika rozšíření základu daně ve spojení se snížením daňové sazby vede v modelu ke zvýšení blahobytu, pokud je uplatňována samostatně jednotlivými zeměmi, a zejména zeměmi s vysokými daněmi, které jsou postiženy přesouváním zisků. Všeobecné uplatňování takovéto politiky na evropské úrovni však snižuje příznivé účinky nižších sazeb daně z příjmů právnických osob. Komparativní výhoda umístění, kterou má určitá země, se totiž nezvýší, pokud sazbu daně sníží i všechny ostatní členské státy. Na rozhodnutí o umístění by měla dopad pouze ve vztahu k třetím zemím. Celkově je tedy u mnohostranné politiky rozšíření základu a snížení sazby méně pravděpodobné, že povede ke zvýšení blahobytu, než u politiky jednostranné.

6. SROVNÁNÍ MOŽNOSTÍ

Odstranění všech tří typů zjištěných překážek souvisejících s daní z příjmů právnických osob – které dovolují možnosti politiky zahrnující CCCTB – by podnikům umožnilo přijímat racionálnější ekonomická rozhodnutí, a tím zlepšilo celkovou hospodářskou efektivitu v EU. Na základě kvantifikovaných hospodářských dopadů se volitelný CCCTB i povinný CCCTB upřednostňují před alternativními možnostmi vzhledem k úsporám nákladů na dodržování předpisů, ke kterým mohou vést. Makroekonomické důkazy ovšem ukazují, že z analyzovaných scénářů by měl být celkově upřednostňovanou možností politiky volitelný CCCTB.

Analyzované reformy jsou v dlouhodobém výhledu potenciálně spojeny s důležitými dynamickými účinky. Předpokládá se, že se tyto účinky projeví především prostřednictvím omezení nejistoty a snížení (skutečných i vnímaných) nákladů, které vznikají podnikům působícím ve více jurisdikcích. To bude v konečném důsledku znamenat zvýšení přeshraničních investic v EU, jež bude vycházet jak z další expanze evropských a zahraničních nadnárodních společností, tak z nových investic čistě domácích podniků v jiných členských státech. Ze stejných důvodů mohou být rovné podmínky vytvořené analyzovanými reformami zvláště výhodné pro malé a střední podniky (MSP), pokud současné roztržité prostředí v oblasti zdanění příjmů právnických osob představuje překážku, která jim brání ve vstupu na mezinárodní trhy. Odstraněním dodatečných nákladů na dodržování předpisů, které jsou spojeny s nutností řídit se různými daňovými pravidly, a zavedením zásady jednoho správního místa ve správě daní se pravděpodobně zvýší schopnost MSP expandovat přes hranice.

7. SLEDOVÁNÍ A HODNOCENÍ

Navrhovaný politický zásah bude mít vliv na řadu proměnných a tento vliv je třeba sledovat. Na mikroekonomické úrovni by měly být posouzeny účinky daných možností politiky na náklady podniků na dodržování předpisů v daňové oblasti a na jejich chování, pokud jde o přeshraniční investice. Kvůli překonání známých obtíží se získáváním spolehlivých odhadů skutečných a vnímaných nákladů na dodržování předpisů by měly být připraveny *ad hoc* průzkumy, přičemž by se měla věnovat zvláštní pozornost reprezentativnosti vybraných vzorků. Vypovídací schopnost ohledně očekávaných dlouhodobých dopadů daných možností politiky může mít zvláště ochota MSP expandovat v zahraničí. Tyto účinky je možné měřit jak prostřednictvím průzkumů mezi příslušnými společnostmi, tak analyzováním pozorovaných změn skutečných investičních rozhodnutí.

Na makroekonomické úrovni by v souladu s obecným cílem zlepšit rozdělování produktivního kapitálu v EU měly být shromážděny důkazy o tocích přímých zahraničních investic do EU a mezi zeměmi EU.

Důsledky používání tohoto legislativního opatření by mohly být vyhodnoceny po pěti letech od doby, kdy vstoupí v platnost legislativní opatření, kterými bude směrnice provedena. Následně by Komise mohla Evropskému parlamentu a Radě předložit zprávu o technickém fungování směrnice.

Obsah této zprávy by se lišil podle oblasti působnosti, na které se u této směrnice Rada nakonec dohodne.

Tabulka 1: Pořadí možností politiky (1 = nejlepší možnost)

	Možnost 1: <i>status-quo</i>	Možnost 2: volitelný CCTB	Možnost 3: povinný CCTB	Možnost 4: volitelný CCCTB	Možnost 5: povinný CCCTB
Studie společnosti PWC (náklady na dodržování předpisů)	2	3		1	
Studie společnosti Deloitte (náklady na dodržování předpisů)	3	2		1	
Studie na modelu CORTAX (makroekonomické proměnné)	4	3	5	1(2)	2(1)