

FFÚ

VYSOKÁ ŠKOLA
EKONOMICKÁ V PRAZE
FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

ffu.vse.cz

Zdanění firemních příjmů



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání

MŠMT
MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ,
MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY

Obsah

1. Význam a charakteristika
2. Technika
3. Alternativní typy zdanění příjmů firem a politická ekonomie
4. Vazby mezi ODD a firemními daněmi
5. Harmonizace a koordinace firemních daní

1. Význam a charakteristika

- Zdanění firem
 - Zdanění firemních příjmů - corporate income taxation, CIT
 - Zdanění pomocí pojistného placeného za zaměstnance
 - Subcentrální CIT
 - (a dále i DPH a daně z majetku – viz další přednášky)
- Daně z příjmů vs výnosové daně
 - Prusko (1891: 4 %) a R-U (1898: 10 %)
 - Centrálně plánované ekonomiky - odvody
- Vymezení firemního sektoru (co je to firma)
 - Pojem „společnost“; právní fikce

1. Význam a charakteristika

- Jiné daně (přesun je vždy nejasný!)
 - PSZ
 - Majetkové daně
 - Daně z čistého majetku
 - VAT
 - Francie: "taxe professionnelle", jejímž základem je rentová hodnota fixního kapitálu a vyplácené mzdy.
 - Island: místní daň z obratu 1 % (přímá)
 - Rakousko, Německo a Lucembursko: místní tzv. "Gewerbesteuer".

1. Význam a charakteristika

- Předchůdci (zástupné znaky)
 - různé výnosové daně, (z pozemků, živností, domů apod., známý třicátek nebo církevní desátek)
- První daně na účetní zisk až se zavedením řádného účetnictví. První daň z důchodu společností v Prusku (1891), pouze do 4 %.
- V našich zemích - 1898 Böhm-Bawerkova reforma (daň z podniků veřejně účtujících). Sazba, kromě finančních institucí na něž se vztahovaly přírážky, byla jednotná – ve výši 10 %.

1. Význam a charakteristika

- Podíl CIT na HDP
- Podíl CIT v daňové struktuře
- ITR
- ODD v průměru 3x významnější

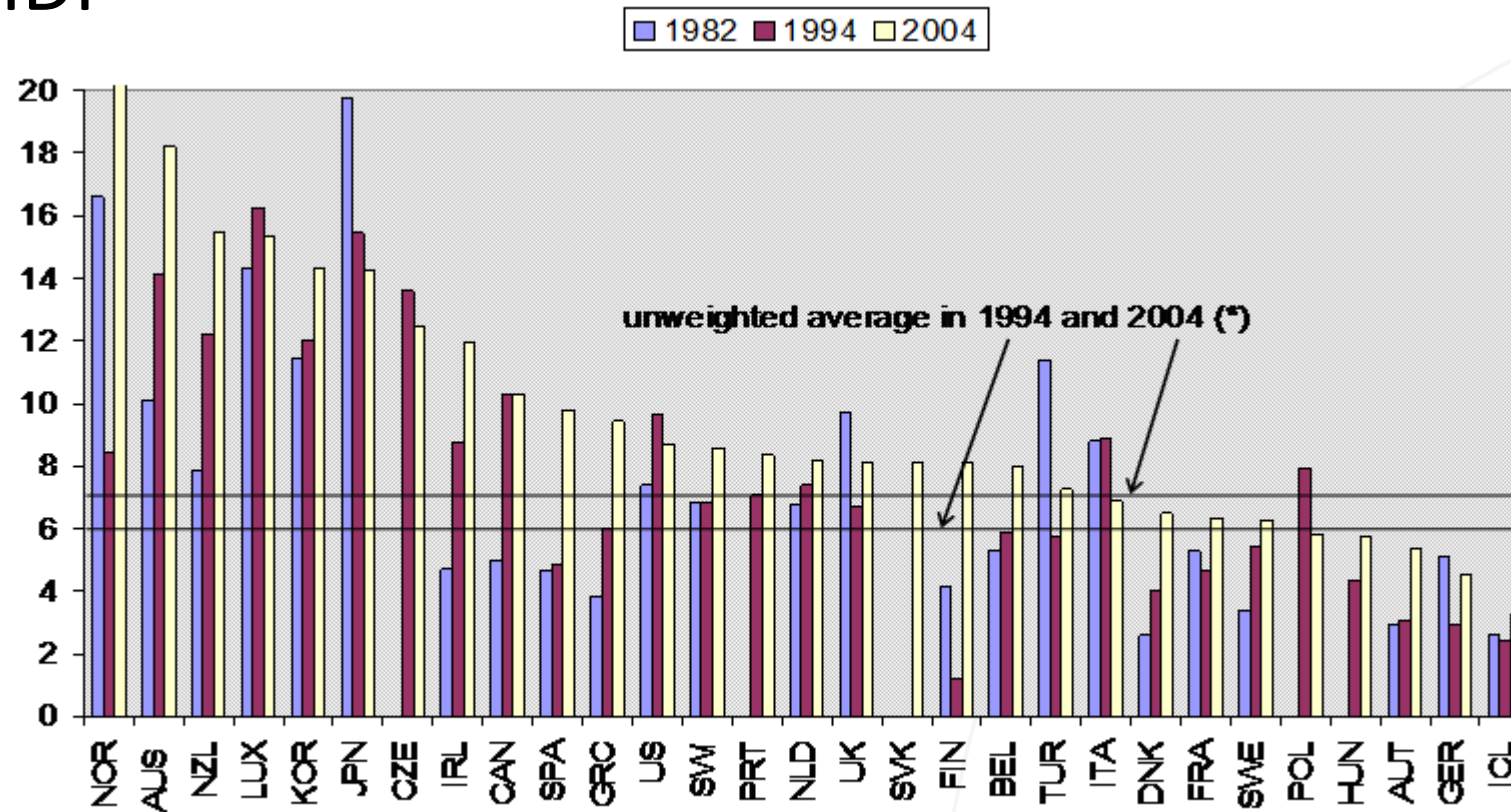
CIT jako % HDP/TR; prům. OECD

1200	1965	1975	1985	1995	2005	2016
% HDP	2,1	2,1	2,5	2,7	3,4	2,9
% TR	8,8	7,6	8,0	8,2	10,3	9,0

Zdroj: autor

1. Význam a charakteristika

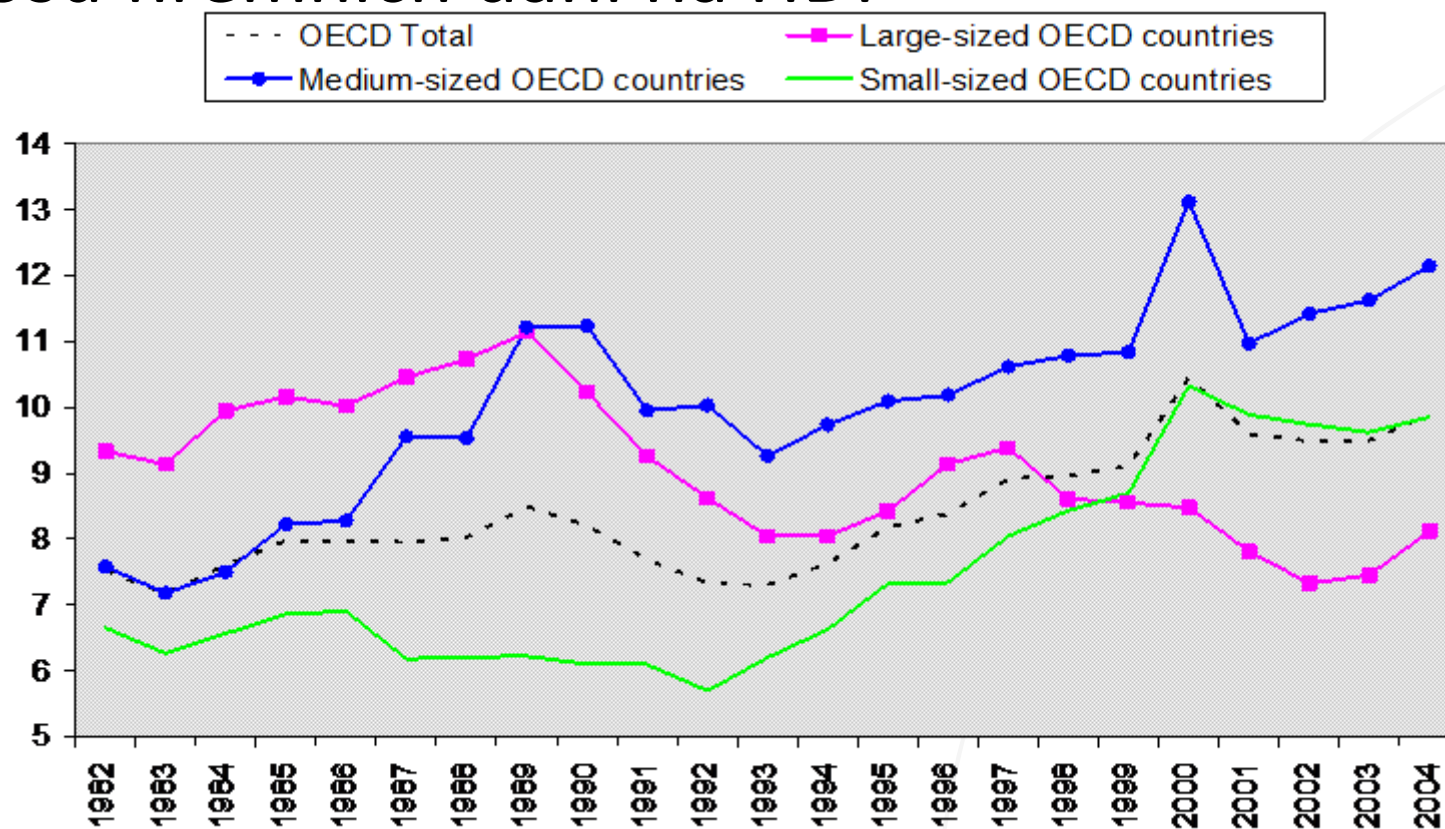
- Podíl na HDP



Zdroj: OECD a autor

1. Význam a charakteristika

- Podíl výnosu firemních daní na HDP



Zdroj: OECD

2. Technika

- a) Předmět daně
 - Výnosy z ekonomických činností

- b) Osvobození, vynětí
 - Neziskové činnosti
 - To, co je zdaněno ODD

- c) Základ
 - Vazba na účetní VH nebo na daňový Zisk
 - Rozdíly v daňové uznatelnosti nákladů
 - odpisech
 - daňových úlevách
 - vymezení ztrát

2. Technika

d) Odpočty

- Menší rozsah než u PIT
- Využíváno pro selektivní odvětvové politiky (VaV – inovace, ekologie – podpora energeticky úsporných technologií, energetika – těžba ropy v UK)

e) Sazby

- Neprogresivní; někdy snížení pro MSP
- Přibližně stejné jako mezní sazby u ODD
- Subcentrální sazby
- Jiné sazby pro dividendy
- Viz www.oecd.org/ctp/taxdatabase

2. Technika – úpravy základu

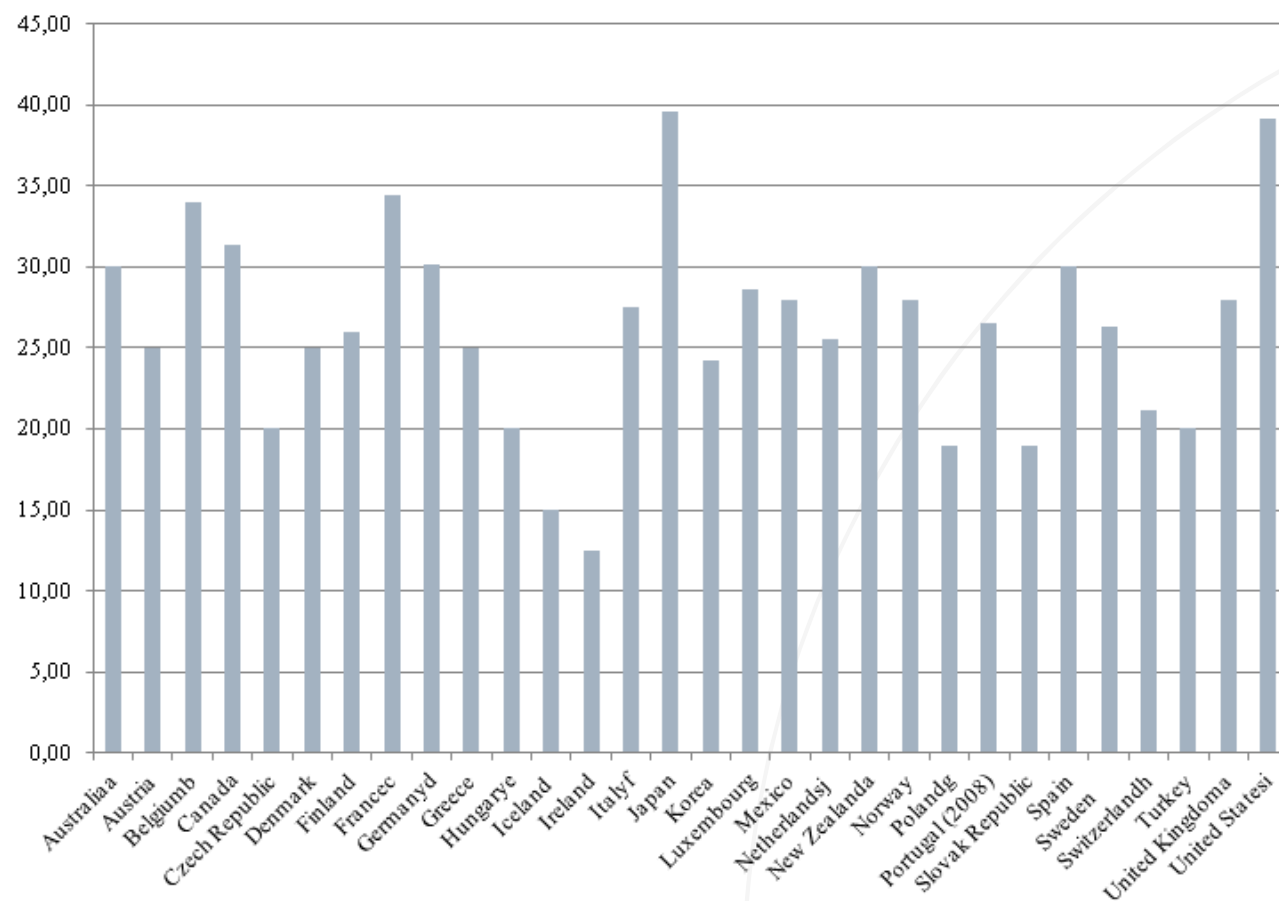
- Daňové pobídky na vědu a výzkum

	Objemové pobídky	Přírůstkové pobídky	Smíšený systém
Slevy na dani	Kanada, Itálie, Korea, Nizozemí, Norsko	Francie, Japonsko, Korea, Mexiko, USA	Portugalsko, Španělsko
Úpravy základu daně	Belgie, Dánsko, Velká Británie	-	Austrálie, Rakousko, Maďarsko

Zdroj: autor

2. Technika – celková statut. sazba (OECD TD)

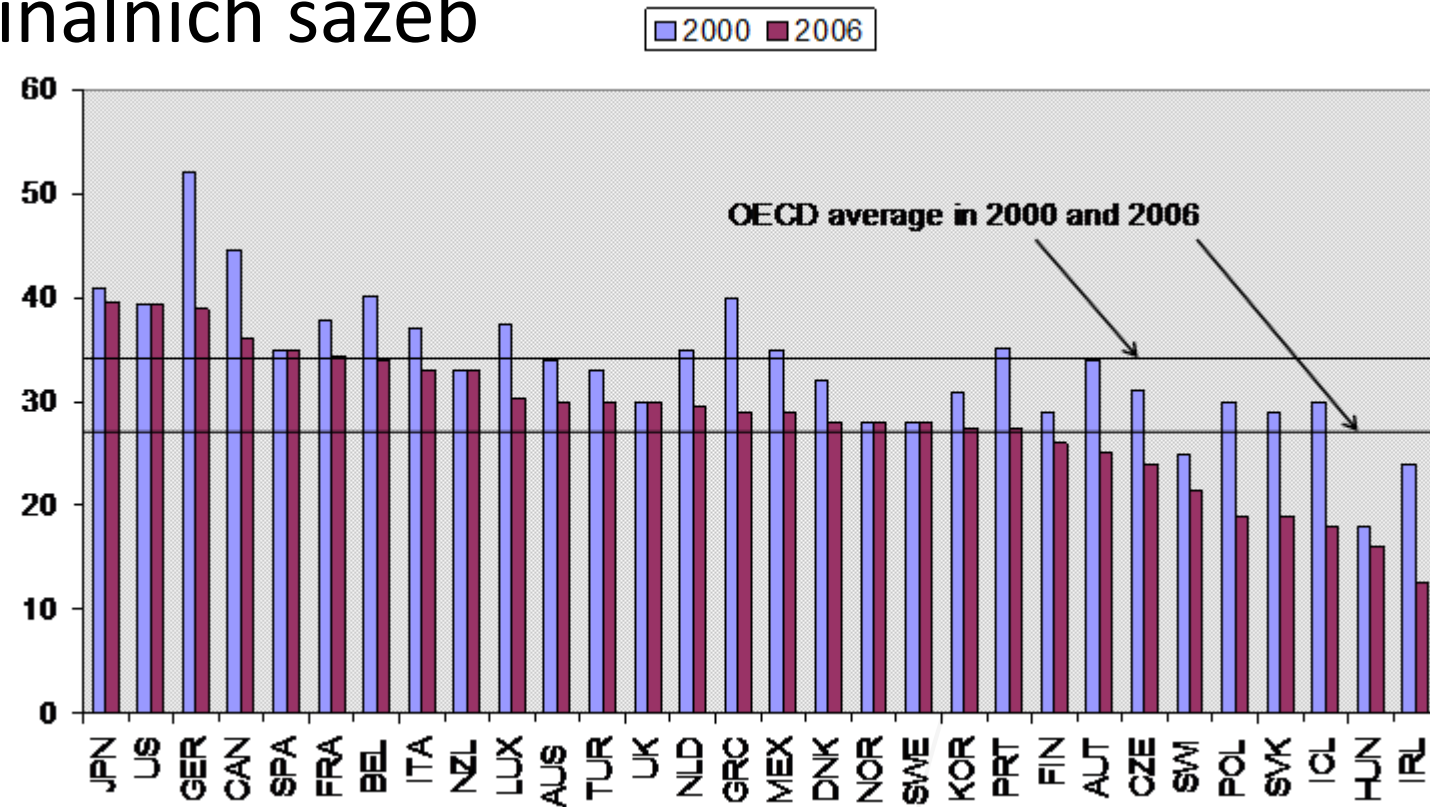
- Sazby jsou výrazně diferencované
- Celková vs centrální sazba
- Statutární vs efektivní sazba



Zdroj: OECD

2. Technika - sazby

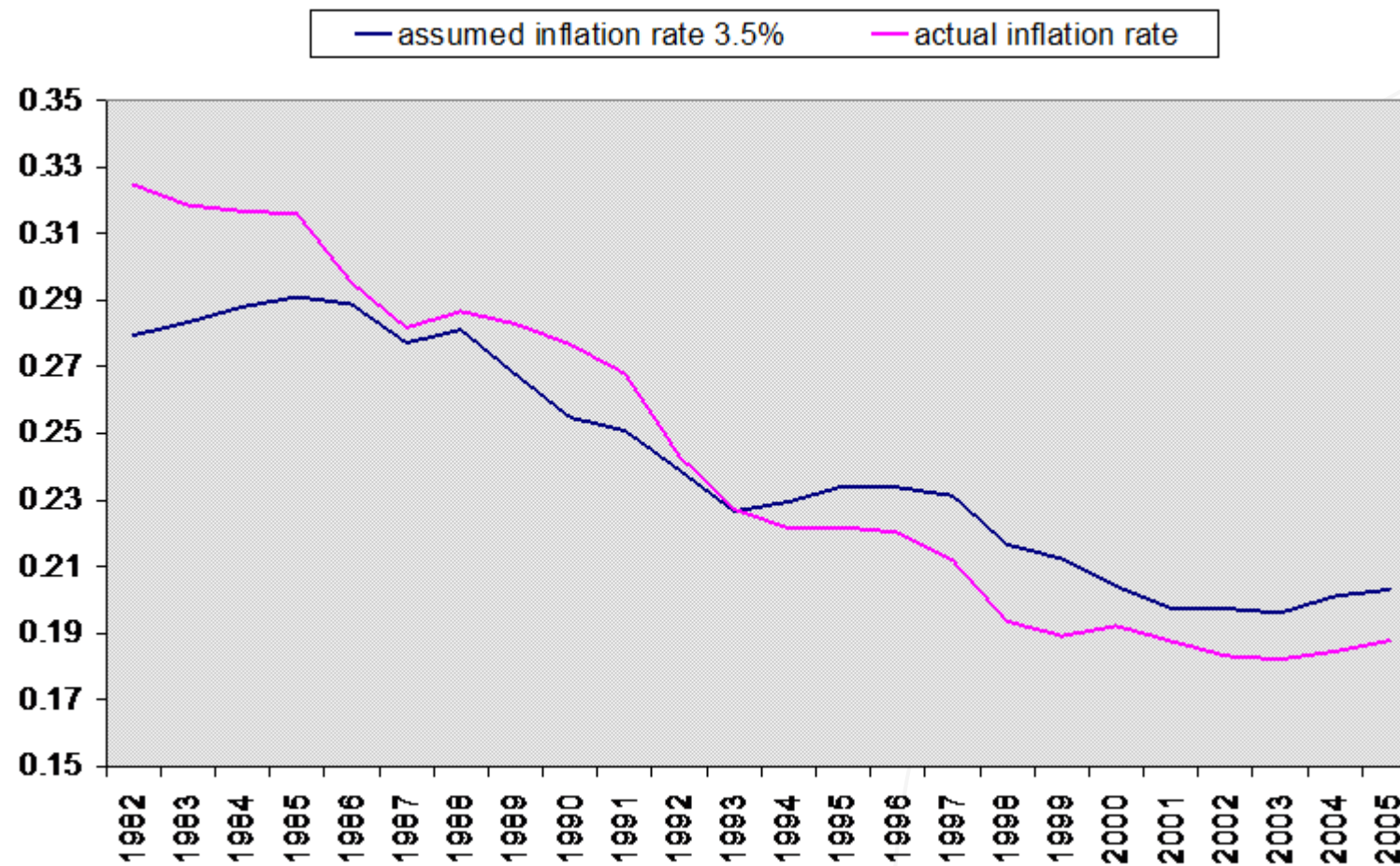
- Vývoj nominálních sazeb



Zdroj: OECD

2. Technika - sazby

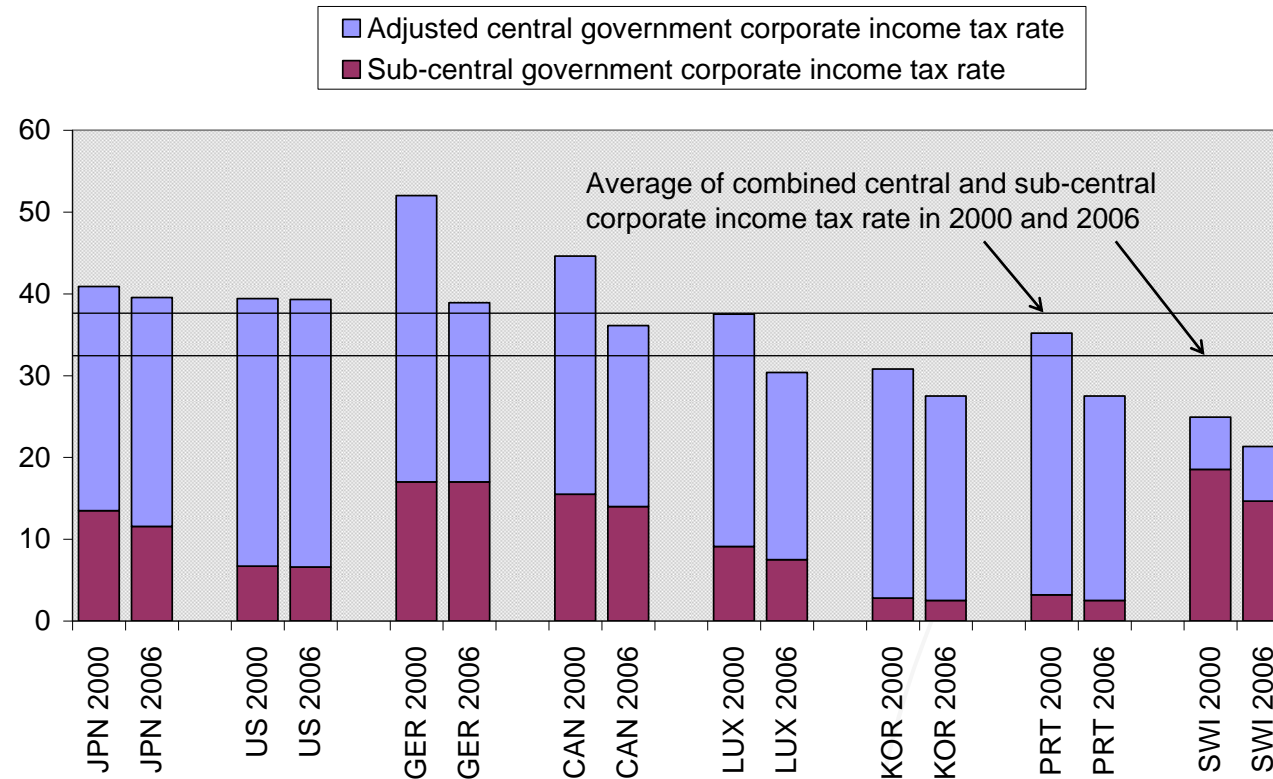
- Průměrné mezní efektivní daňové sazby v OECD



Zdroj: OECD

2. Technika

- Podíly subcentrálních vlád na sazbě daně



Zdroj: OECD, autor

3. Alternativní systémy a politická ekonomie

- Alternativní systémy

1. Zdanění firemních příjmů – založeno na čistých realizovaných příjmech

- Akruální systém (systém účetnictví)
- Hotovostní pohled (jen hotovostní toky do základu)

2. Zdanění firemní spotřeby

- nezdaňují se úspory , jen výnosy z něj

3. Firemní cash –flow daň

- R-základ: pouze reálné transakce (prodeje – nákupy)
- R+F-základ: k reálným transakcím přidává půjčky a vklady firem = (sales + borrowed funds + interest received + loan repayments) – (purchases + interest paid + debt repaid + lent funds)
- S-základ: základem jsou čisté toky od firmy k akcionáři (dividends paid + purchases of shares – issues of new shares)

3. Alternativní systémy a politická ekonomie

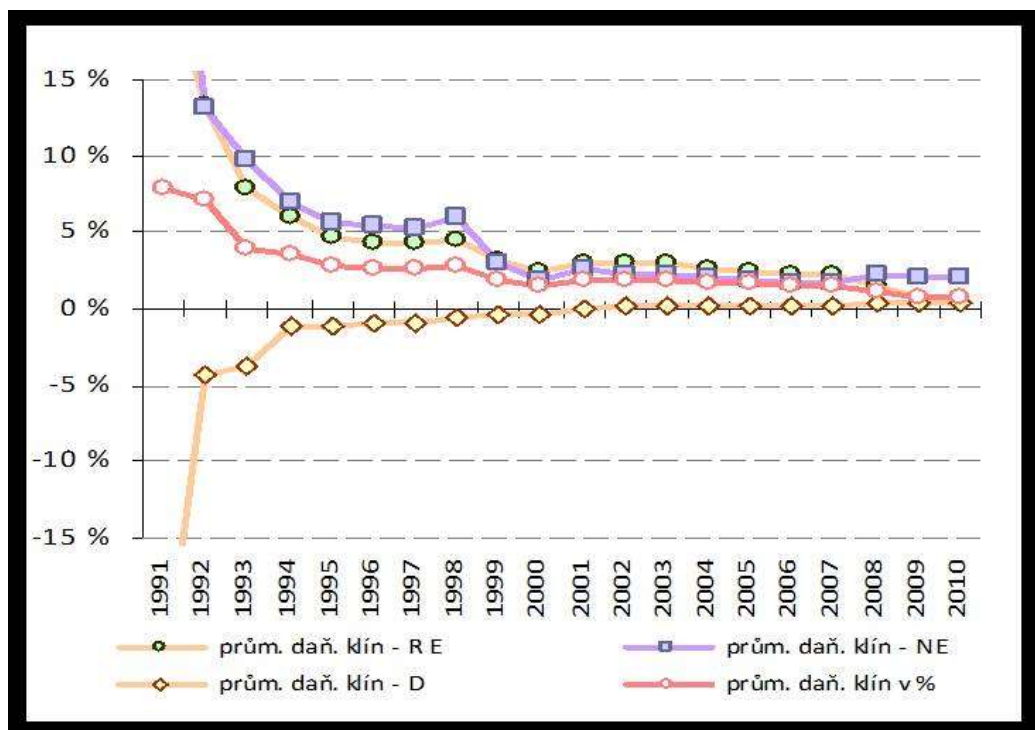
- Pro a proti zdanění firem

Právní subjektivita firem	Nemají vlastní platební schopnost, přesun daní
Limitované ručení majitelů	Omezené ručení nesouvisí s vládními výdaji
Využívání veřejných služeb firmami	Ne vždy firmy služby užívají, nelze kvantifikovat
Zdanění jinak nezachytitelných příjmů	Je distorzní
Zdanění čistého zisku nebo ekonomické renty	Problémy s měřením skutečného ekonomického zisku
Vhodná pro stabilizační a strukturální politiku a pro odlišné zdanění zahraničí	Problém dvojího zdanění

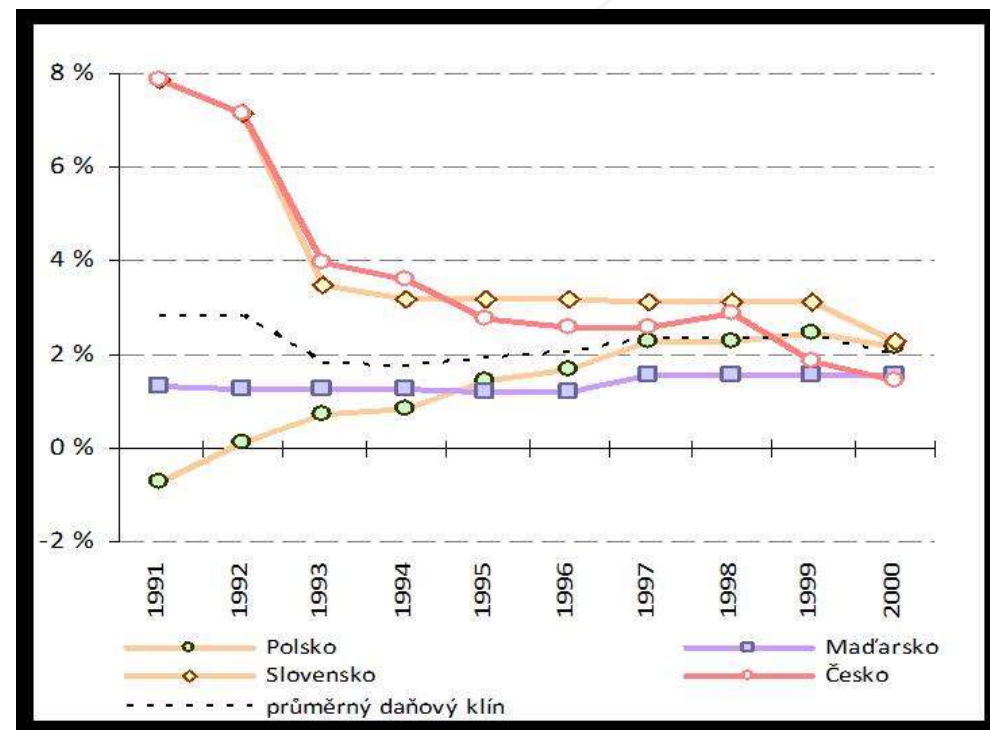
Zdroj: autor

3. PE – distorze firemních daní

- daňový klín = rozdíl mezi požadovanou mírou výnosu před zdaněním firmy a čistým reálným výnosem vlastníka úspor
 - dluhové financování + inflace → negativní klín: firma odečte od základu daně i nominální složku úroku, které není reálným nákladem, ale jen důsledek změny peněžního měřítka



Zdroj: OECD, autor



Zdroj: OECD, autor

4. Vazby mezi ODD a DFP

- Vazby mezi ODD a DFP = zdanění transferu zisků mezi firmou a jednotlivcem
 - Vnitřní dvojí zdanění VDZ – zdanění při tvorbě (výplatě) a u příjemce (nejvyšší sazbou ODD)
 - (vnější = zahraniční dvojí zdanění – Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění)
- Jak omezit VDZ (= klasický systém)?
 1. Zápočet rozdělených zisků na úrovni firmy (odpočet dividend, dělená sazba)
 2. Zápočet rozdělených zisků na úrovni akcionáře (imputační systém, zápočet daně, zvláštní daň)
 3. Nemít DFP nebo ODD

4. Vazby mezi ODD a DFP

Metody zdanění rozdělených zisků

1. Klasický systém – též nulová integrace

2. Zápočet rozdělených zisků:

a) na úrovni korporace: systém odpočtu dividend, dělená sazba;

b) na úrovni akcionáře: imputační systém (plná nebo částečná imputace), rozvrhový systém (zvláštní daň na přijaté dividendy nebo daňový zápočet)

3. Konduitní systém (plná integrace)

4. Vazby mezi ODD a DFP

Imputační systém

Zdroj: autor

Úroveň korporace		
i. Zisky před zdaněním		1 000
ii. Korporativní daň na rozdělené zisky 30 %		300
Úroveň akcionáře		
iii. Osobní důchodová daň %	20	40
iv. Čistý dividendový příjem (i) – (ii)	700	700
v. Imputovaná korporativní daň (3/14)*(iv)	150	150
vi. Navýšený důchod (iv) + (v)	850	850
vii. Osobní důchodová daň (iii)*(vi)	170	340
viii. Daňový kredit (v)	150	150
ix. Čistá důchodová daň (vii) – (viii)	20	190
Celkové daňové břemeno		
x. Celková daň (ii) + (ix)	320	490
xi. Efektivní sazba daně (x) / (i) v %	32	49
xii. Předanění [(xi) – (iii)] / (iii) v %	60	22,5
ix. Daňová úleva v %	50	50

4. Vazby mezi ODD a DFP

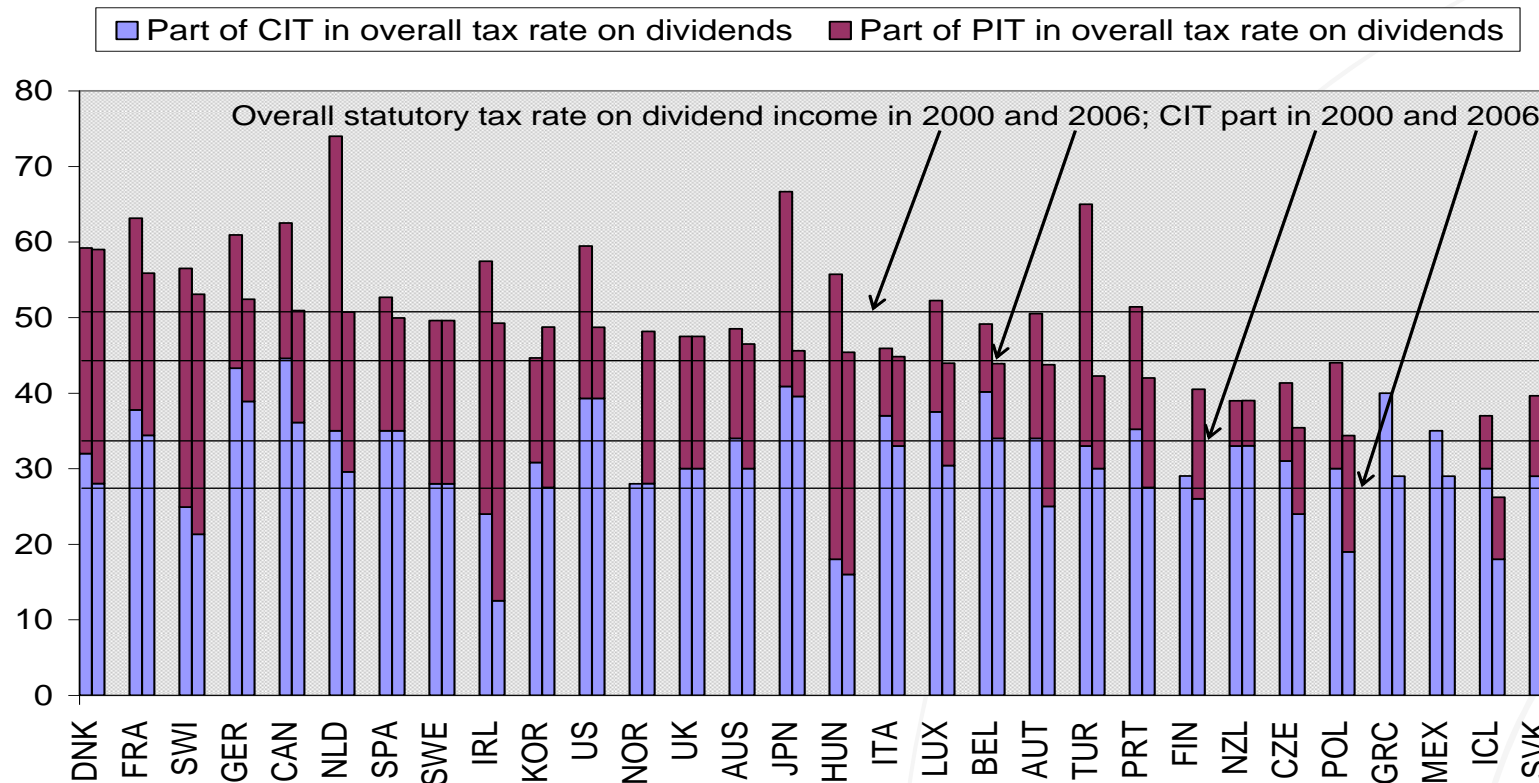
Dvojí zdanění dividend

podnikání jako:	fyzická osoba	akciová společnost
zisk	100	100
DPPO (28 %)	-	28
základ DPFO	100	72
DPFO (32 %)	32	23,04
příjem FO po zdanění	68	48,96
efektivní daňová sazba	32 %	51,04

Zdroj: autor

4. Vazby mezi ODD a DFP

- Celkové zákonné sazby na dividendové příjmy



Zdroj: OECD

4. Vazby mezi ODD a DFP

- Sazby daní z úrokových a dividendových příjmů fyzických osob:
příklad

	Sazba daně z			
	úroků		dividend	
	rezidentů	nerezidentů	rezidentů	nerezidentů
Rakousko	25	15	25	25
Belgie	15	15	25	25
ČR	15	15	25	25
Dánsko	-	-	28	28
Finsko	28	-	19	28
Francie	27	16	-	25
Německo	31,64	-	21,1	21,1
Řecko	10	10	-	-
Maďarsko	-	-	35/25	35/25
Irsko	20	-	20	-
Itálie	27	27	12,5	27
Lucembursko	10	15	20	20
Nizozemí	-	-	25	25
Polsko	19	20	19	19
Portugalsko	20	20	20	25
Slovensko	19	19	-	-
Španělsko	15	-	15	15
Švédsko	30	-	30	30
Velká Británie	20	-	-	-
Švýcarsko	35	15	35	35
Kanada	-	25	-	25
Japonsko	20	15	20/10	20
USA	-	30	-	30

4. Vazby mezi ODD a DFP

Počet českých firem s vlastníkem z daňového ráje

	IIIQ/2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006
Bahamy	38	35	35	33	33	36	33
Belize	115	94	83	77	55	43	32
Bermudské ostrovy	7	5	5	6	6	6	5
Britské Panenské ostrovy	452	438	422	424	441	406	359
Gibraltar	74	66	66	70	61	58	53
Jersey (Velká Británie)	57	59	59	58	57	58	58
Kajmanské ostrovy	36	38	32	33	33	23	21
Kypr	1 819	1 705	1 550	1 411	1 150	956	663
Lichtenštejnsko	259	255	245	262	275	259	257
Lucembursko	1 165	1 192	1 254	1 241	935	864	720
Monako	50	54	64	48	40	35	39
Nizozemské Antily	17	15	14	13	14	22	20
Nizozemsko	4 431	4 501	4 519	4 551	3 474	3 274	3 042
Panama	192	190	170	162	108	78	72
Seychelská republika	483	414	330	262	225	167	130
Spojené státy americké	2 872	2 750	2 635	2 545	2 135	2 021	1 888
Celkem	12 476	12 196	11 424	11 818	9 296	8 510	7 583

- USA + Seychely: možnost držet svůj majetek anonymně
- Kypr: nízkého zdanění.
- mezin. daňovou optimalizaci využívají často firmy z mezinárodního obchodu, IT a služeb

Zdroj: autor

5. Harmonizace a koordinace

- OECD

- Vzorová smlouva o zamezení dvojímu zdanění (1963)
 - pravidlo tržního odstupu (transfer pricing)
- metody převodních cen (OECD 2010: nezávislé podniky srovnávají nabízené možnosti a zvažují jakékoliv rozdíly mezi nimi, které by významně ovlivnily jejich hodnotu):
 - metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)
 - metoda opětovného prodeje (RPM)
 - metoda nákladu a přírážky (COST+)
 - metoda rozdělení zisku (PROFIT SPLIT)
 - metoda čistého ziskového rozpětí (TNMM), které OECD.
- ale: ve většině případů je nutné provádět úpravy rozdílu, které mohou ovlivnit tvorbu ceny/marže → srovnávací analýza stojí na dvou základech: (i) vymezení relevantních podmínek transakce (faktoru srovnatelnosti) a (ii) způsobu kvantifikace rozdílných podmínek.

5. Harmonizace a koordinace

- OECD
 - Doporučení k bilaterálním a multilaterálním smlouvám
 - Konvence o vzájemné administrativní pomoci (1995)
 - Boj proti daňovým podvodům a rájům
 - CFC ("Controlled Foreign Corporation Regime")
 - FIF ("Foreign Investment Fund")
 - Seznam daňových rájů
 - automatická výměna informací

5. Harmonizace a koordinace

- Boj proti daňovým rájům
- Transparentnost
- Informovanost

Sestaven seznam a opatření proti nim

<http://www.oecd.org/tax/treaties/>

<http://www.oecd.org/tax/aggressive/>

<http://www.oecd.org/tax/beps/>

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/>

<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/>

The Rise of Phantom Investments

5. Harmonizace a koordinace

- EU – historie
 - 1975 - snahy o harmonizaci daně z příjmů právnických osob
 - 1980 - snahy o harmonizaci daňových základů
 - 1984-1985 - snahy o harmonizaci pravidel pro uplatňování ztrát

5. Harmonizace a koordinace

- EU – historie
 - několik směrnic týkajících se DPPPO v případě transakcí mezi více členskými státy (90/434/EHS o **zdaňování fúzí a rozdělení společností** a 90/435/EHS o **mateřských a dceřiných společnostech**)
 - 1992 - Ruding Committee report
 - daňový balíček 1997 - zahrnuje **Kodex** zdaňování příjmů z podnikání a směrnice 2003/48/ES o **zdaňování úroků z úspor** a 2003/49/ES o **zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi blízkými osobami**

5. Harmonizace a koordinace

- EU – budoucnost CIT

1. Evropská DPPO (European Company Tax).
2. Úplná harmonizace stávajících národních systémů a jejich nahrazení povinným sjednoceným systémem jednoho základu daně pro všechny firmy v EU (Harmonised Tax Base).
3. Společné zdanění malých a středních podniků dle daňových pravidel platných ve státě sídla mateřské společnosti (Home State Taxation for Small and Medium-Sized Enterprises – HST).
4. Společný konsolidovaný daňový základ pro společnosti v rámci EU (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB).

5. Harmonizace a koordinace

Případová studie: Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB

1. Zjistěte základní konstrukční prvky návrhu
2. Analyzujte vývoj návrhu v posledních dekáдах
3. Odhadněte dopady návrhu na firmy z hlediska compliance cost ve variantě povinného/volitelného základu
4. Odhadněte dopady návrhu na rozpočty modelových zemí, v kterém působí typizovaný holding se ztrátovými a ziskovými pobočkami
5. Promyslete účinnost CCCTB z hlediska omezování ATP/BEPS



EVROPSKÁ UNIE
Evropské strukturální a investiční fondy
Operační program Výzkum, vývoj a vzdělávání



Toto dílo podléhá licenci Creative Commons
Uveďte původ – Zachovejte licenci 4.0 Mezinárodní.

