

KVANTIFIKACE DOPADŮ ZAVEDENÍ SPOLEČNÉHO KONSOLIDOVANÉHO ZÁKLADU DANĚ V EVROPSKÉ UNII DO CELKOVÉHO ZÁKLADU DANĚ KORPORACÍ VYKAZOVANÉHO V ČESKÉ REPUBLICE

Danuše Nerudová, Veronika Solilová, Mendelova univerzita v Brně

Úvod

Devadesátá léta minulého století s sebou přinesla vlny mezinárodních fúzí a akvizic, rozvoj elektronického obchodování a především růst mobility faktorů. Výše uvedené skutečnosti, které začaly reflektovat jednotlivé členské státy individuálně v národních daňových legislativách odlišným způsobem, velmi často vedly k vytváření bariér fungování jednotného trhu, jak uvádí Nerudová (2011). Proto Evropská komise dostala mandát k vypracování analytické studie o zdaňování korporací, jejímž úkolem bylo zaměřit se především na rozdíly v efektivních sazbách korporativních daní a dále posoudit vliv odlišných metod konstrukce základu daně na efektivní sazby. Součástí studie byla taktéž identifikace daňových ustanovení, která mohou na jednotném trhu brzdit přeshraniční ekonomické aktivity.

Evropská komise (2001) ve výsledcích studie uvádí, že v situaci, kdy v oblasti zdaňování korporací panují rozdílné efektivní sazby daně, patří daňové zatížení k velmi významným faktorům, jež ovlivňují rozhodování o umístění investic. Dle provedených výzkumů důležitost výše uvedených faktorů závisí na jednotlivých typech investic. Evropská komise (2001) nicméně v závěru uvádí, že v prostředí ekonomické a měnové integrace, kde je kapitál plně mobilní, jsou investice na rozdíly v korporativním zdaňování vysoce citlivé.

Na základě výše uvedené studie Evropská komise navrhla čtyři možné modely korporativního zdaňování – zdanění v domácí zemi, evropskou korporativní daň, povinný harmonizovaný základ daně a společný konsolidovaný korporátní základ daně. Společný konsolidovaný základ daně byl nakonec zvolen jako dlouhodobý cíl a byla ustanovena pracovní skupina, jejímž úkolem bylo předložit návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně pro společnosti v Evropské unii. Po více jak deseti letech byl Evropskou komisí zveřejněn 16. března 2011.

Návrh společného konsolidovaného základu daně (dále též CCCTB¹) lze považovat za unikátní, neboť Evropská komise navrhuje zcela nový jednotný systém korporativního zdaňování prostřednictvím jednotných pravidel konstrukce základu daně, nicméně v oblasti korporátních daňových sazeb ponechává stále suverenitu členských států.

1 Common Consolidated Corporate Tax Base.

Nedílnou součástí návrhu textu směrnice o CCCTB je alokační mechanismus prostřednictvím alokační rovnice s rovnoměrně váženými faktory. Na základě této rovnice se konsolidovaný zisk bude rozdělovat mezi jednotlivé členské státy, zvolené faktory rovnice tedy mají vliv na výpočet podílu na skupinovém základu daně. Cílem Evropské komise bylo navržení takového mechanismu, který by rozděloval základ daně spravedlivě a přitom minimalizoval negativní efekty např. v podobě „škodlivé“ daňové soutěže. Spravedlivé a rovné rozdělení základu daně by mělo být dosaženo vahami, které jsou v rámci alokační rovnice přiděleny jednotlivým faktorům. Aplikace alokační rovnice zcela jistě povede k přerozdělování daňových základů, které jsou v současnosti alokovány v jednotlivých členských státech, neboť většina členských zemí Evropské unie nemá zakotven systém skupinového zdanění doplněný o možnost kompenzace zahraničních ztrát v rámci procesu konsolidace.

V současné době nebyl obdobný projekt nikde v Evropě realizován, a proto neexistují mezinárodní zkušenosti. S jistými modifikacemi je alokační rovnice uplatňována v USA a Kanadě, kde je užívána k rozdělování skupinového základu daně mezi jednotlivé státy federace. Zkušenosti lze ovšem přebírat pouze v omezené míře, neboť ekonomiky jednotlivých členských států se výrazně liší v orientaci průmyslu i v jeho struktuře, jak např. uvádí Weiner (2005). Váhy jednotlivých faktorů v alokační rovnici budou výrazně ovlivňovat podíl na konsolidovaném základu daně jednotlivého členského státu. Pro Českou republiku, jejíž ekonomika vykazuje specifickou strukturu, bude zcela zásadní posoudit, zda implementace systému CCCTB povede ke snížení nebo zvýšení alokovaných základů daně. Cílem článku je identifikovat, zda implementace CCCTB přinese zvýšení či snížení celkového vykazovaného korporátního daňového základu v České republice. Tento článek je výsledkem výzkumu v rámci projektu GA ČR č. 13-21683S „Kvantifikace dopadu zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na příjmovou stránku rozpočtu České republiky“.

1. Teoretický rámec

V současné době lze v Evropské unii identifikovat dva přístupy k nadnárodním podnikům při konstrukci základu daně. Většina členských zemí aplikuje systém odděleného účetnictví jednotlivých podniků ve skupině – tzn., že každý podnik skupiny stanovuje svůj základ daně samostatně, přičemž transakce mezi podniky v rámci skupiny musí splňovat princip tržního odstupu (tzn. princip, kdy transakce mezi spojenými osobami musí probíhat za ceny, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené). Druhý systém, který aplikuje v nejčistší podobě v Evropské unii pouze Nizozemsko, představuje tzv. jednotný systém, kdy podniky ve skupině nestanovují základ daně samostatně, nýbrž se konstruuje skupinový základ daně a vnitroskupinové transakce nejsou při výpočtu brány v úvahu (odpadá tak problém s převodními cenami).

1.1 Systém odděleného účetnictví

Při systému odděleného účetnictví velmi často v případě poboček a stálých provozoven dochází k problémům se stanovením základu daně. Jak uvádí Jacobs (2011), alokace základu daně pobočce nebo stálé provozovně je komplikovaný proces, který musí být doprovázen funkční a věcnou analýzou. Základy daní jednotlivých společností jsou následně konstruovány podle rozdílných pravidel daňových jurisdikcí, dle místa rezidence společnosti. Oestreicher (2000) dodává, že při aplikaci systému odděleného účetnictví se nadnárodní společnost rozdělí na hypoteticky nezávislé společnosti a na každou její pobočku či dceru je posléze nahlíženo jako na samostatnou entitu, tzn. že všechny transakce mezi členy skupiny nadnárodní společnosti musejí splňovat princip tržního odstupu. Djanani a Brahler (2007) uvádí, že princip tržního odstupu představuje mezinárodně uznávaný standard, který je používán pro zdanění nadnárodních podniků. Solilová a Nerudová (2013) zmiňují, že nadnárodní společnosti čelí problematice převodních cen a především jejich správnému stanovení na základě principu tržního odstupu s dopadem jak na zdanitelný zisk, tak na daňové příjmy zúčastněných států. Jak totiž uvádí Picciotto (1992), daňová správa může upravit základ daně společnosti tak, aby odpovídal situaci, která by byla dosažena za podmínek na otevřeném trhu. Oba dva systémy mohou podléhat úpravám v důsledku politického a hospodářského cyklu, kdy, jak ukazuje Vitek (2012), vlády reagují změnami v systémech zdanění příjmů na změny vnějších ekonomických parametrů.

1.2 Jednotný systém

V rámci jednotného systému je pro účely daně z příjmů nahlíženo na mateřskou společnost, dceřiné společnosti a ostatní pobočky jako na jednu entitu. Aplikace tohoto systému vyžaduje zavedení mechanismu, jehož prostřednictvím se společný základ daně skupiny rozděluje mezi zúčastněné společnosti v jednotlivých státech. Jak uvádí Weiner a Mintz (2002), takový mechanismus, který umožňuje rozdělení přeshraničního konsolidovaného základu daně, představuje alokační rovnice. Na základě tohoto mechanismu je základ daně přiřazen jednotlivým společnostem ve skupině. Sorensen (2004) a Devereux (2004) zmiňují, že alokační mechanismus může být považován za systém zdanění u zdroje. McDaniel (1994) dále dodává, že oproti systému odděleného účetnictví je alokační mechanismus založen na odlišných předpokladech, má odlišné ekonomické dopady a generuje odlišné technické problémy.

První vědeckou práci zabývající se alokací základů daně, konkrétně alokačním mechanismem, publikoval Musgrave (1972). Ve své práci poukazuje na možnost eliminace problematiky převodních cen u nadnárodních společností v případě aplikace alokačního mechanismu. O několik let později (Musgrave, 1984) definoval dva přístupy pro identifikaci faktorů generujících zisk – nabídkově založený pohled a nabídkově poptávkový pohled. V obou modelech je příjem alokovan dle lokalizace těchto faktorů. Ve stejném roce Miller (1984) uvádí, že alokační mechanismus by měl být nenáročný na administrativní správu a měl by být postaven především na elemen-

tech, které zohledňují procesy podílející se na generování čistého zisku. McLure (1980) prokázal, že implementace faktorů, jako jsou majetek, mzdy a tržby do alokační rovnice, způsobuje transformaci daně z příjmů právnických osob na daň z majetku, mezd a tržeb. Tuto skutečnost později prokázal taktéž Goolsfee a Maydew (2000). Obdobně Wellisch (2000) dodává, že pokud je práce využita jako jeden z faktorů v alokační rovnici, pak mzdové náklady převyšují místní mzdové sazby, což ve svém důsledku snižuje poptávku po práci v jednotlivých státech. Daňovou konkurenci mezi státy USA zkoumali na teoretickém modelu obsahujícím pravidla pro alokaci základu daně taktéž Ananb a Sansing (2000).

1.3 Alokační mechanismus v Evropské unii

Volba alokačního mechanismu jeho indikátorů v Evropské unii byla podrobena detailnímu zkoumání, neboť zvolené indikátory velmi výrazně ovlivňují podíl jednotlivých společností na konsolidovaném základu daně. Hellerstein a McLure (2004) zdůrazňují, že je nutné vzít v úvahu zkušenosti USA a Kanady, které již alokační mechanismus využívají. Především na negativní dopady a závažné problémy amerického alokačního mechanismu upozorňují Weiner (2005) a Mintz (2004). Oba autoři shodně uvádějí, že největší komplikace v USA způsobila skutečnost, že jednotlivé státy neaplikovaly jednotnou definici faktorů v alokační rovnici, což vedlo nejen k daňovému plánování společností, ale taktéž k ovlivňování daňové soutěže. Za příklad dávají alokační mechanismus, který funguje v Kanadě, kde se podařilo dosáhnout jednotné definice alokačních faktorů. Oba autoři shodně dovozují, že pro implementaci v Evropské unii je třeba nalézt shodu na definici alokačních faktorů mezi jednotlivými členskými státy.

V podmínkách Evropské unie se studiem a dopady alokačního mechanismu navrženého v systému CCCTB zabývali Sorensen (2004), Devereux (2004) a Agúndez-García (2006). Hellerstein a McLure (2004) a Lodin a Gammie (2001) zkoumali alokační mechanismus založený na mikro indikátorech, konkrétně na přidané hodnotě. Oběma alokačními mechanismy se taktéž zabývala Nerudová (2011).

1.4 Dopad alokačního mechanismu na daňové příjmy členských států

Výzkumem dopadů implementace CCCTB na příjmovou stránku rozpočtů jednotlivých členských států EU se zabýval omezený počet autorů. Fuest, Hemmelgarn a Ramb (2006) zkoumali dopady zavedení CCCTB všemi členskými státy v EU15. Datová základna obsahovala 2 000 německých mateřských společností a 6 000 zahraničních dcer ve zbývajících členských státech v období let 1996–2000. Autoři predikovali v průměru téměř 20% pokles domácího (německého) základu daně. Následně van der Horst, Betterndorf a Rojas-Ramagisa (2007) se zabývali dopady implementace CCCTB na životní podmínky v 17 členských státech EU. Devereux a Loretz (2007) odhadují na základě statického modelu a dat z databáze Orbis pokles celkových daňových příjmů EU o 1 % a v případě nových členských států, jako jsou Slovenská republika, Maďarsko a Česká republika, zvýšení daňových příjmů. V další

studii Devereux a Loretz (2008) na základě dat z 50 000 společností za období let 2000–2004 dospěli k závěru, že v případě dobrovolného zavedení CCCTB systému dojde k poklesu daňových příjmů o 2,5 %, ve srovnání s 2 % zvýšení daňových příjmů v případě povinné implementace v EU25. Bettendorf, van der Horst, de Mooij a Vrijburg (2010) pro svůj výzkum zvolili tři rovnoměrně vážené faktory práce, majetku a výkonu. Dle jejich výsledků by povinná implementace CCCTB přinesla prospěch státům z centrální a východní Evropy, zatímco u států západní Evropy by došlo k odlivu daňových základů. Výše uvedené problematice se nejkomplexněji věnuje Cline, Neubig, Philips, Sanger a Walsh (2010). Autoři zvažují 3 scénáře, a to povinné zavedení CCCTB v EU27, dobrovolné zavedení CCCTB v EU27 a povinné zavedení CCCTB v 9 členských státech EU. Datová základna z databáze Amadeus obsahovala 200 000 společností z roku 2005.

Je nutno zmínit, že všechny výše uvedené studie vycházejí ze starších navrhovaných pravidel CCCTB, nereflktují tedy pravidla obsažená v aktuálním návrhu směrnice CCCTB předložené k diskusi v roce 2011, navíc datové základny obsahují data neovlivněné finanční krizí a nezahrnují státy EU28.

2. Metodika a data

Z metodického hlediska se práce opírá o data z finančních výkazů společností editovaných v databázi Amadeus (stav 227, srpen 2013) a Bankscope (červenec 2014), které jsou provozovány společností Bureau van Dijk. V příspěvku autoři tedy vycházejí, obdobně jako Devereux a Loretz (2007), Fuest, Hemmelgarn a Ramb (2006) a Clien, Neubig, Phillips, Sanger a Walsh (2010), z databáze Amadeus, jež obsahuje data více než 18 milionů společností. Na rozdíl od výše uvedených autorů tato práce rozšiřuje datovou základnu o data finančních institucí a pojišťoven (která běžně nejsou součástí databáze Amadeus) z databáze Bankscope, neboť tyto instituce podléhají zvláštní alokační rovnici. Obdobně jako Devereux a Loretz (2007) autoři vycházejí ze základního předpokladu, že společnosti nebudou měnit chování v závislosti na daňových reformách.

Vzhledem ke stanovenému cíli práce bylo nutné získat potřebná data o všech skupinách společností fungujících na území EU28, které splňují podmínky stanovené v systému CCCTB, tzn. že jsou považovány za způsobilé společnosti a mohou dle návrhu CCCTB systému podléhat konsolidačnímu režimu. V souladu s pravidly obsaženými v návrhu směrnice byly za způsobilé společnosti považovány pouze ty, které měly jednu z forem uvedených v příloze I návrhu CCCTB a podléhaly dani z příjmů právnických osob. Dále tyto vybrané společnosti musely pro možnou aplikaci konsolidačního režimu splňovat dva kumulativní požadavky, a to konkrétně právo vykonávat více než 50 % hlasovacích práv a mít vlastnické právo odpovídající více než 75 % kapitálu společnosti nebo mít více než 75 % práv spojených s nárokem na zisk (dále taktéž uváděno jako dvouvrstvé kumulativní kritérium).

V dalším kroku výzkumu byly selektovány nejprve české mateřské společnosti, které měly dceřiné společnosti jak v České republice, tak ve zbývajících členských

státech EU28, následně evropské mateřské společnosti mající dceřiné společnosti v České republice. Tento komplexní přístup nám umožnil posoudit, zda by zavedení CCCTB systému bylo pro Českou republiku přínosné či nikoliv.

Ziskany soubor společností jsme podrobily zkoumání, zda jejich finanční výkazy obsahují veškerá potřebná data pro determinaci CCCTB na základě aplikace definované alokační rovnice. Návrh směrnice systému CCCTB obsahuje alokační rovnici se třemi rovnoměrně váženými faktory tržeb, práce a aktiv, konkrétně:

$$podílX = \left(\frac{1}{3} \frac{T^X}{T^{skupina}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{OM^X}{OM^{skupina}} + \frac{1}{2} \frac{PZ^X}{PZ^{skupina}} \right) + \frac{1}{3} \frac{A^X}{A^{skupina}} \right) * CCCTB, \quad (1)$$

kde T představuje tržby, OM objem mezd, PZ počet zaměstnanců a A představuje aktiva. Faktor tržeb v alokační rovnici zahrnuje tržby z prodeje zboží a poskytování služeb. Faktor práce se z jedné poloviny skládá z celkového objemu mezd a z druhé poloviny z počtu zaměstnanců. Zaměstnanec a jeho vyplacená odměna se zahrnou do faktoru práce, pokud zaměstnání trvá po nepřerušovanou dobu alespoň 3 měsíců, a to členovi skupiny, který vyplácí odměnu za vykonanou práci či ji zaměstnanec vykonává pod jeho kontrolou. Faktor aktiv se skládá z hodnoty dlouhodobých hmotných aktiv, která vlastní, má pronajata nebo má pořízena na leasing. Do faktoru aktiv nejsou zahrnuta nehmotná aktiva.

Pro specifická odvětví průmyslu, konkrétně pro finanční instituce a pojišťovny (NACE² K), producenty ropy a zemního plynu (NACE B 06 a NACE C 19.20) a pro lodní, vodní a leteckou dopravu (NACE H) obsahuje návrh směrnice CCCTB speciální alokační rovnici. V případě finančních institucí se omezuje faktor aktiv a tržeb – do faktoru aktiv se zahrnuje pouze 10 % hodnoty finančních aktiv s výjimkou účastí a vlastních aktiv, do faktoru tržeb se zahrnuje 10 % příjmů finanční instituce ve formě úroků, poplatků, provizí a příjmů z cenných papírů, s vyloučením DPH, ostatních daní a cel. V případě pojišťoven je omezení obdobné – do faktoru aktiv se zahrnuje 10 % hodnoty finančních aktiv a do faktoru tržeb taktéž 10 % veškerého zaslouženého pojistného očištěného o zajištění, výnosů z finančního umístění převedených z netechnického účtu, ostatních technických výnosů očištěných o zajištění, a výnosů z finančního umístění, poplatků a provizí, s vyloučením DPH, ostatních daní a cel. U producentů ropy a zemního plynu platí základní pravidlo, že tržby člena skupiny, jehož hlavním předmětem podnikání je průzkum nebo produkce ropy nebo zemního plynu, se přiřadí členu skupiny v členském státě, kde se má ropa nebo zemní plyn těžit nebo produkovat tzn., je zde využíván princip státu zdroje. Poslední specifický režim se týká lodní dopravy, vnitrozemské vodní dopravy a letecké dopravy. Dle návrhu CCCTB se příjmy, výdaje i odčitelné položky přiřadí tomu členovi skupiny, který provozuje lodní nebo vodní dopravu či leteckou mezinárodní dopravu. Tento člen skupin je následně z alokační rovnice vyřazen.

2 Klasifikace ekonomických činností.

Z podrobného zkoumání potřebných dat pro determinaci CCCTB jsme zjistily, že informace o tržbách, počtu zaměstnanců, mzdách, dlouhodobých hmotných aktivech či zisku před zdaněním, ve finančních výkazech společností editovaných v databázích Amadeus a Bankscope velmi často nejsou k dispozici. Konkrétně z databáze Amadeus informace o tržbách nebyla uváděna u 24 % selektovaných subjektů, informace o počtu zaměstnanců u 60 % a v případě mezd u 65 % vybraných subjektů. Z databáze Bankscope činil podíl chybějících dat, u mezd 49 %, u počtu zaměstnanců 59 % a v případě tržeb pouhých 4 %. K obdobným výsledkům o chybějících datech dospěli také Cline, Neubig, Philips, Sanger a Walsh (2010).

Dalším krokem v rámci našeho výzkumu tedy byla eliminace negativního dopadu chybějících dat na výsledky výzkumu, tzn., zvážení tří možných statistických metod vhodných pro odhad chybějících dat, konkrétně metody regrese, imputace či mnohonásobné imputace se závislou proměnnou (dále jen MI) či bez závislé proměnné (dále jen TMI). Z dostupných dat bylo vybráno 1 190 společností, které měly ve finančních výkazech uvedeny všechna potřebná data. Pro dosažení přesnějších odhadů pro společnosti působící v západní či východní části Evropy v jednotlivých sektorech průmyslu byly společnosti jednak klasifikovány dle NACE kódů, a dále dle místa rezidence na východní a západní část. Celkově získaný datový soubor zahrnoval **společnosti působící** v 58 NACE kódech z východní části a 9 NACE kódech ze západní části, které byly využity pro odhad chybějících dat.

V rámci výzkumu byly u metody regrese použity následné vzorce pro odhad chybějících dat.

$$PZ_odhad = koeficient \beta_0 + DHM * koeficient \beta_1 \quad (2)$$

$$Tržby = koeficient \beta_0 + DHM * koeficient \beta_1 \quad (3)$$

$$Mzdy = koeficient \beta_0 + PZ_odhad * koeficient \beta_1, \quad (4)$$

kde za nezávislou proměnnou potřebnou pro odhad chybějících dat byla zvolena položka dlouhodobých hmotných aktiv (neboli *DHM*), na základě které byly následně determinovány chybějící tržby a počet zaměstnanců (neboli *PZ_odhad*). V případě chybějících mezd byla zvolena za nezávislou proměnnou položka počet zaměstnanců (*PZ_odhad*); viz tabulka 1 níže.

Tabulka 1

Volba nezávislé proměnné pro odhad chybějících dat

| Vzorec | Regrese | MI | TMI* |
|-----------------------|--------------------------------|----|------|
| počet zaměstnanců (2) | dlouhodobá hmotná aktiva (DHM) | | |
| tržby (3) | dlouhodobá hmotná aktiva (DHM) | | |
| mzdy (4) | počet zaměstnanců (PZ) | | |

Poznámka: * TMI představuje mnohonásobnou imputaci s nezávislou proměnnou – dlouhodobá hmotná aktiva.

Zdroj: vlastní zpracování

Stejně vzorce jsme uplatnily i u mnohonásobné imputace, která umožňuje odhadnout chybějící data dle metody Markov Chain Monte Carlo. V souladu s Schafer a Graham (2002) bylo zvoleno 20 iterací, neboť tento počet iterací zabraňuje korelaci a odstraňuje extrémní hodnoty z dat.

Pouze v případě jednoduché imputace byla chybějící data odhadnuta na základě odlišné metodiky, která vychází z metodiky aplikované Clien, Neubig, Phillips, Sanger a Walsh (2010). Zásadní proměnou, kterou jsme pro odhad dat zvolily, byla opět položka dlouhodobých hmotných aktiv. Konkrétně chybějící tržby byly odhadnuty pomocí násobku hodnoty dlouhodobých hmotných aktiv společnosti s podílem průměrných tržeb a průměrné hodnoty dlouhodobých hmotných aktiv společností ve stejném sektoru průmyslu. Počet zaměstnanců byl odhadnut pomocí násobku hodnoty dlouhodobých hmotných aktiv společnosti s podílem průměrného počtu zaměstnanců a průměrné hodnoty dlouhodobých hmotných aktiv společností ve stejném sektoru průmyslu. Mzdy byly následně odhadnuty násobkem odhadnutého počtu zaměstnanců s podílem průměrné mzdy a průměrného počtu zaměstnanců společností ve stejném sektoru průmyslu (viz níže).

$$Tržby = (prumer_tržby \div prumer_DHM) * DHM \quad (5)$$

$$PZ_odhad = (prumer_PZ \div prumer_DHM) * DHM \quad (6)$$

$$Mzdy = (prumer_mzdy \div prumer_PZ) * PZ_odhad. \quad (7)$$

Výběr nejvhodnější metody pro odhad chybějících dat jsme poté uskutečnily na základě srovnání zjištěných odhadů s realitou včetně srovnání jednotlivých odchylek, tj. data 1 190 společností byla odhadnuta nově jednotlivými metodami a srovnána s původními (výsledky průměrných odchylek od reality v rámci jednotlivých metod pro odhad chybějících dat, viz tabulka 1 v příloze). Na základě zhodnocení zjištěných výsledků jednotlivých metod (viz tabulka 2 na následující straně) byla zvolena jako nejvhodnější metoda imputace. Jak vyplývá z výsledků uváděných v tabulce 1 v příloze a v tabulce 2, nejhorších výsledků bylo dosaženo prostřednictvím metody regrese, z toho důvodu v rámci další analýzy metod, tj. v případě nejpočetnějšího NACE kódu 46,³ byla tato metoda vyloučena. Zvolená nejvhodnější metoda pro odhad chybějících dat povede k nejmenším distorzím při následné determinaci CCCTB. Stejná metodika odhadu (metoda imputace) byla uplatněna v případě chybějících dat z databáze Bankscope, stejně jako v případě Clien, Neubig, Phillips, Sanger a Walsh (2010).

3 NACE 46 představuje sektor velkoobchodu kromě motorových vozidel. Volba NACE kódu 46 vyplynula z analýzy četnosti výskytů subjektů a jejich dat, kdy jak v rámci skupiny českých matek s dcerami v EU včetně v České republice, tak v rámci skupiny evropských matek s dcerami v České republice zahrnoval tento NACE kód téměř 12 % subjektů s minimálními chybějícími informacemi, což patřilo k majoritním četnostem.

| Metody | Průměrné odchylky | | | Odchylky** | | |
|-----------------------------|-------------------|-------------------|------|------------|-------------------|------|
| | Tržby | počet zaměstnanců | Mzdy | Tržby | počet zaměstnanců | Mzdy |
| Regrese | 4 | 4 | 4 | - | - | - |
| Imputace | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Mnohonásobná imputace (MI) | 2 | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 |
| Mnohonásobná imputace (TMI) | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 3 |

Poznámka: *4 nejhorší, 1 nejlepší, **aplikace na nejpočetnějším kódu NACE 46.

Zdroj: vlastní zpracování

Po aplikaci metody imputace na veškerá chybějící data bylo dosaženo celkového počtu 1 587 českých mateřských společností s 2 427 dceřinými společnostmi v České republice či v ostatních členských státech EU28, jejichž finanční výkazy obsahovaly veškerá potřebná data pro determinaci základu daně ve stávající situaci a v situaci povinné implementace CCCTB v rámci EU28. Dále do této skupiny byly zařazeny finanční instituce a pojišťovny z databáze Bankscope – 10 mateřských společností s 49 dceřinými společnostmi v České republice či ostatních členských státech EU28. Další skupina zahrnovala 816 evropských mateřských společností majících 1 135 dceřiných společností v České republice. K této skupině se také přičlenily finanční instituce a pojišťovny – 11 mateřských společností s 249 dceřinými společnostmi v České republice. Po aplikaci metody imputace obsahoval komplexní datový soubor 2 424 mateřských společností a 3 860 dceřiných společností, u nichž bylo možné determinovat základ daně a posléze CCCTB, a lépe tak analyzovat dopad zavedení CCCTB na korporátní základ daně v České republice.

Po detailní analýze dalších specifických oblastí průmyslu, na něž se vztahují zvláštní pravidla alokační rovnice, jsme shledaly, že úprava dat není nutná. Ze sektoru vodní, lodní a letecké dopravy (NACE H) nebyly nalezeny žádné mateřské či dceřiné společnosti na území České republiky. V případě producentů ropy a zemního plynu (NACE B 06 či C 19.20) bylo nalezeno 5 subjektů, které však nenaplnily podmínky zvláštního režimu, tj. jejich základ daně byl ponechán na území České republiky. Z tohoto důvodu byl zvláštní režim pro alokaci základu daně dle výše uvedené metodiky aplikován pouze v sektoru bankovníctví a pojišťovnictví.

Pro výpočet změny velikosti základu daně, který by byl po implementaci CCCTB alokován v České republice, je nutné vyjít ze současného stavu. Vzhledem ke skutečnosti, že české mateřské společnosti mají řadu dceřiných společností rezidentních v daňových jurisdikcích jiných členských států EU28, jež aplikují odlišné formy skupinového zdanění či konsolidace, bylo nutné analyzovat jaká pravidla pro konsolidaci či skupinové zdanění členské státy EU28 aplikují. Výsledky jsou uvedeny v následující tabulce 3. Deset členských států EU včetně České republiky neumožňuje kompenzovat

ztráty generované ve skupině, a to z důvodu neexistence skupinového zdanění. Ztrátu dceřiných společností českých mateřských společností je možné kompenzovat, pouze pokud by se dceřiné společnosti nacházely v ostatních státech mimo tuto skupinu států.

Tabulka 3

Metody užívané pro skupinové zdanění či konsolidaci v jednotlivých členských státech EU

| Metody | Státy |
|---|---|
| Plná konsolidace | Nizozemsko |
| Systém poolu | Dánsko, Německo, Španělsko, Francie, Itálie, Lucembursko, Rakousko, Polsko, Portugalsko |
| Systém převodu ztrát uvnitř skupiny | Irsko, Kypr, Lotyšsko, Litva, Švédsko, Finsko a Velká Británie |
| Neexistuje koncept skupinového zdanění | Belgie, Bulharsko, Chorvatsko, Česká republika, Řecko, Maďarsko, Slovenská republika, Estonsko, Rumunsko, Slovinsko |

Zdroj: primární zdroj IBFD Tax Research Platform a databáze European Tax Database. Vlastní zpracování

Výše uvedená pravidla, která jsme identifikovaly v průběhu analýzy, byla následně aplikována na zkoumaný soubor společností, tj. na 2 424 mateřských společností s 3 860 dceřinými společnostmi, aby mohl být zjištěn současný stav alokace základu daně mezi Českou republiku a ostatní členské státy a následně stanoven CCCTB.

3. Výsledky

Jak již bylo uvedeno, cílem výzkumu je identifikovat, zda implementace CCCTB přinese ve srovnání se stávajícím stavem zvýšení či snížení celkového korporátního daňového základu, a tedy i daňových příjmů do České republiky. Tabulka 4 zachycuje současný stav velikosti základů daně v případě skupin společností splňujících dvouvrstvé kumulativní kritérium pro skupinové zdanění a konsolidaci v rámci systému CCCTB. Jednotlivé skupiny jsou tvořeny jednak mateřskými společnostmi, které jsou rezidentní v České republice (v současnosti zdaňují svůj základ daně v ČR, neboť zde neexistuje koncept skupinového zdanění) a mají dceřiné společnosti v ostatních členských státech, případně v ČR, a dále dceřinými společnostmi zahraničních mateřských společností, které jsou rezidenty v České republice (v současnosti zdaňují svůj základ daně samostatně v ČR, neboť v ČR neexistuje koncept skupinového zdanění). Sektor průmyslu K – finanční služby byl rozšířen o data z databáze Bankscope – identifikováno bylo celkem 22 mateřských společností a 298 dceřiných společností, které splňují dvouvrstvé kumulativní kritérium pro skupinové zdanění a konsolidaci. Celkově společnosti z Bankscope v sektoru K generují daňový základ ve výši 1 764 172 tis. eur, tj. 69 % daného sektoru.

Tabulka 4

Základ daně (ZD) vykazovaný v ČR v současných podmínkách

| NACE ¹ | Suma ZD v ČR | | ZD v členění NACE dle matky v tis. EUR | | |
|----------------------|--------------|------------------|--|------------------|----------------|
| | % | tis. eur | CZ* | CZ** | EU*** |
| A | 0,08 | 5 469 | 1 663 | 3 806 | **** |
| B | 0,14 | 10 015 | 7 836 | 2 179 | **** |
| C | 19,18 | 1 337 611 | 110 250 | 1 227 361 | 20 941 |
| D | 3,52 | 245 509 | 245 368 | 142 | 11 |
| E | 0,28 | 19 246 | 12 955 | 6 291 | 51 |
| F | 0,65 | 45 505 | 8 565 | 36 940 | **** |
| G | 5,63 | 392 375 | 341 386 | 50 989 | 51 627 |
| H | 0,68 | 47 554 | 21 084 | 26 470 | **** |
| I | 0,03 | 1 854 | 1 813 | 41 | **** |
| J | 2,49 | 173 547 | 44 540 | 129 007 | 35 |
| K² | 36,51 | 2 545 925 | 621 782 | 1 924 143 | 42 962 |
| L | 0,98 | 68 420 | 53 897 | 14 523 | 68 |
| M | 28,40 | 1 980 007 | 93 671 | 1 886 336 | 297 |
| N | 0,17 | 12 179 | 3 996 | 8 183 | 9 |
| O | 1,07 | 74 474 | 73 767 | 706 | **** |
| P | 0,01 | 557 | 557 | **** | **** |
| Q | 0,03 | 2 376 | 2 376 | **** | **** |
| R | 0,15 | 10 347 | 10 347 | **** | **** |
| S | 0,00 | 25 | 25 | **** | **** |
| Suma | 100 | 6 972 994 | 1 655 877 | 5 317 117 | 116 001 |
| | | 100 % | 23,74 | 76,25 | - |

Poznámky:

* představuje ZD dcer českých matek rezidentních v ČR.

**přestavuje ZD dcer EU matek rezidentních v ČR. Největší podíl (60 %) připadá na dcery rakouských a německých mateřských společností.

*** představuje ZD dcer českých matek rezidentních v EU, mimo ČR. Největší podíl připadá na Slovensko a Německo.

****v NACE kódu nebyly identifikovány skupiny splňující kritéria.

1. A – zemědělství, lesnictví a rybářství, B – těžba a dobývání, C – zpracovatelský průmysl, D – výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu, E – zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi, F – stavebnictví, G – velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel, H – doprava a skladování, I – ubytování, stravování a pohostinství, J – informační a komunikační činnosti, K – peněžnictví a pojišťovnictví, L – činnosti v oblasti nemovitostí, M – profesní, vědecké a technické činnosti, N – administrativní a podpůrné činnosti, O – veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení, P – vzdělávání, Q – zdravotní a sociální péče, R – kulturní, zábavní a rekreační činnosti, S – ostatní činnosti.

2. NACE K včetně dat z Bankscopu. Navýšeno o 1 764 172 tis. EUR.

Jak je patrné z tabulky 4, při existenci stávajícího daňového systému, daňový základ (dále též ZD) skupin společností v České republice, které by v případě zavedení systému CCCTB splňovaly kritéria pro konsolidaci a skupinové zdanění, činil 6 972 994 tis. eur. Dále 76,25 % tj. 5 317 117 tis. eur tohoto daňového základu tvoří dceřiné společnosti zahraničních mateřských společností, které jsou rezidenty v České republice, kdy největší podíl, tj. 60 % připadá na dcery rakouských a německých mateřských společností. Zbývajících necelých 23,74 % daňového základu připadá na dcery českých mateřských společností rezidentních v České republice (viz tabulky 2 a 3 v příloze). Navíc pouhých 116 001 tis. eur připadá na zahraniční dcery českých matek působících v EU, kde největší základy daně jsou alokovány na Slovensku a v Německu. Dle alokace ZD podle jednotlivých ekonomických činností (sektorů NACE) je největší podíl ZD vykazován v sektorech služeb, konkrétně NACE K (36,51 %) a M (28,40 %), a následně v sektoru zpracovatelského průmyslu (NACE C – 19,18 %). V rámci těchto sektorů k ZD nejvíce přispívají dceřiné společnosti zahraničních mateřských společností, a to následovně: 27 % v případě sektoru K i M a 17 % do sektoru C. Oproti tomu české dceřiné společnosti českých mateřských společností alokují největší ZD do sektoru K (9 %), G (5 %) a D (3 %) – tzn. jejich činnost je směřována do sektoru peněžnictví a bankovníctví; do velkoobchodu a maloobchodu včetně údržby motorových vozidel; a do energetického průmyslu.

Ve druhé fázi byla předmětem podrobného výzkumu situace, kdy by došlo k povinné implementaci pravidel CCCTB v EU28. Předmětem zkoumání byl identický datový soubor, tj. 2 424 mateřských společností s 3 860 dceřinými společnostmi, který byl využit v první fázi pro analýzu stávající situace. V rámci datového souboru byla u každé identifikované individuální skupiny aplikována alokační rovnice a vypočten podíl na skupinovém základu daně, který by byl alokován v České republice v případě implementace CCCTB v EU28. V sektoru K byla uplatněna speciální rovnice pro výpočet CCCTB. Situaci znázorňuje tabulka 5.

Tabulka 5

Základ daně, který by byl v ČR vykazován po implementaci CCCTB v EU28

| NACE ¹ | Suma CCCTB v ČR | | CCCTB v členění NACE dle matky v tis. eur | | |
|----------------------|-----------------|------------------|---|------------------|----------------|
| | % | tis. eur | CZ* | CZ** | EU*** |
| A | 0,07 | 5 190 | 1 522 | 3 668 | **** |
| B | 2,10 | 163 702 | 7 816 | 155 885 | **** |
| C | 38,88 | 3 025 724 | 95 260 | 2 930 464 | 16 514 |
| D | 3,14 | 244 182 | 240 270 | 3 912 | **** |
| E | 0,17 | 13 332 | 12 454 | 878 | 59 |
| F | 1,52 | 118 178 | 8 319 | 109 859 | **** |
| G | 6,72 | 523 071 | 318 775 | 204 297 | 56 604 |
| H | 0,51 | 40 040 | 20 988 | 19 051 | **** |
| I | 0,12 | 9 393 | 1 265 | 8 128 | 37 |
| J | 4,01 | 311 892 | 44 414 | 267 478 | 49 291 |
| K² | 16,68 | 1 298 204 | 319 185 | 979 019 | 70 |
| L | 1,12 | 86 811 | 50 545 | 36 267 | 59 |
| M | 23,27 | 1 810 615 | 90 857 | 1 719 758 | 9 |
| N | 0,64 | 49 467 | 3 949 | 45 518 | **** |
| O | 0,89 | 68 930 | 68 930 | **** | **** |
| P | 0,01 | 548 | 548 | **** | **** |
| Q | 0,03 | 2 371 | 2 371 | **** | **** |
| R | 0,13 | 10 233 | 10 233 | **** | **** |
| S | 0,01 | 485 | 21 | 465 | **** |
| Suma | 100 | 7 782 368 | 1 297 720 | 6 484 648 | 122 643 |
| | | 100 % | 16,67 | 83,32 | - |

Poznámky:

* představuje ZD dcer českých matek rezidentních v ČR.

**přestavuje ZD dcer EU matek rezidentních v ČR. Největší podíl (71 %) připadá na dcery německých, nizozemských a britských mateřských společností.

*** představuje ZD dcer českých matek rezidentních v EU, mimo ČR. Největší podíl připadá na Slovensko a Slovinsko.

**** v NACE kódu nebyly identifikovány skupiny splňující kritéria.

1. NACE kódy vysvětleny v předchozí tabulce 4.

2. NACE K včetně dat z Bankscopu. Navýšeno o 551 408 tis. eur.

Jak je patrné z tabulky, pokud by došlo k implementaci CCCTB v EU28, daňový základ skupin společností v České republice, které by splňovaly kritéria pro konsolidaci a skupinové zdanění, by v systému CCCTB činil 7 782 368 tis. eur. Na tomto ZD by se české dcery mateřských společností z EU podílely z 83,32 % (z toho celkově 71 % německé, nizozemské a britské mateřské společnosti), na zbývajících 16,67 %

by se podílely dcery českých mateřských společností rezidentních v České republice. Pouze 122 643 tis. eur by bylo alokováno prostřednictvím dcer českých mateřských společností mimo území České republiky, nejvíce na území Slovinska a Slovenska (viz tabulky 2 a 3 v příloze). Při pohledu na distribuci CCCTB dle jednotlivých ekonomických činností by došlo k výrazné změně v sektoru průmyslu ve srovnání se sektorem služeb. Největší podíl na CCCTB by měl sektor zpracovatelského průmyslu, a to 38,88 %. Oproti předešlému stavu by došlo k více než dvojnásobnému nárůstu o 1 688 133 tis. eur. Dále následuje sektor M (23,27 %) a posléze sektor K (16,68 %). Dvojnásobný úbytek ZD v sektoru K po implementaci CCCTB je způsoben vlivem speciální alokační rovnice, která alokuje pouze 10 % tržeb a aktiv. Opět jako v předešlém případě se na celkové distribuci nejvíce podílejí dceřiné společnosti zahraničních mateřských společností, konkrétně 37 % v případě sektoru C, 22 % v sektoru M a 12 % v sektoru K. Dcery českých mateřských společností rezidentních v České republice alokují největší ZD po implementaci CCCTB do sektorů G a K (4 %), D (3 %) a M a C (1 %). Tabulka 6 prezentuje vyhodnocení výsledků obou variant a identifikuje změnu velikosti základů daně skupin alokovaných v České republice v důsledku implementace CCCTB v EU28.

Tabulka 6

Změna ve velikosti základu daně po zavedení CCCTB v EU28

| Variantá | Suma ZD v ČR v tis. eur (matky v ČR a české dcery v ČR) | Suma ZD v ČR v tis. eur (dcery zahraničních matek v ČR) | Celkový ZD v tis. eur alokovaný v České republice |
|-----------------------------|--|--|--|
| Současný stav | 1 655 877 | 5 317 117 | 6 972 994 |
| CCCTB v EU28 | 1 297 720 | 6 484 648 | 7 782 368 |
| + příliv/- odliv | -358 157 | +1 167 531 | +809 374 |
| relativní změna v %* | -21,63 | +21,96 | +11,61 |

*ve srovnání se současným stavem konkrétní varianty.

Na základě výše uvedených výsledků bylo zjištěno, že povinná implementace CCCTB v EU28 by vedla ke zvýšení daňové základu daně vykazovaného v ČR o 11,61 %, tj. o 809 374 tis. eur. Ačkoliv výsledky ukazují, že by došlo k poklesu základu daně, který je v ČR vykazován českými matkami a dcerami (o 21,63 %), tento pokles by byl kompenzován výrazným nárůstem základu daně, který v ČR vykazují dceřiné společnosti zahraničních matek (nárůst o 21,96 %, tj. o 1 167 531 tis. eur). Vzhledem ke skutečnosti, že výzkum byl prováděn v jednotlivých sektorech ekonomiky dle NACE kódů, bylo identifikováno, že zvýšení daňových základů v datovém souboru dceřiných společností EU matek rezidentních v ČR je způsoben především zvýšením daňových základů v sektorech⁴ C, B, G, J, F, N, L, I, D a S. Největší zvýšení o 1 703 103 tis. EUR bylo identifikováno ve zpracovatelském průmyslu (NACE C), následně v sektoru

4 Vysvětlivky pro jednotlivé sektory, viz tabulka 4 výše.

těžebního průmyslu (NACE B) o 153 706 tis. eur a poté ve velkoobchodu a maloobchodu s údržbou motorových vozidel (NACE G) také o 153 308 tis. eur. Oproti tomu v datovém souboru dcer českých mateřských společností rezidentních v České republice byl zaznamenán ve všech sektorech ekonomiky pokles (358 157 tis. eur), nejvýraznější v sektoru K o 302 597 tis. eur, a to z důvodu aplikace specifické alokační rovnice.

Úbytky a přírůstky v ZD po implementaci CCCTB jsou způsobeny aplikací alokační rovnice se třemi rovnoměrně váženými faktory – tržbami, prací a aktivy. Z pohledu dcer českých mateřských společností rezidentních v České republice bylo identifikováno, že tyto společnosti mají oproti dceřiným společnostem EU matek rezidentních v ČR, nižší mzdy a počty zaměstnanců tj. nižší faktor práce, či nižší faktor aktiv a tržeb, které způsobují ve výsledku nižší alokaci CCCTB.

Závěr

Cílem výzkumu bylo identifikovat, zda implementace systému CCCTB způsobí zvýšení či snížení základu daně, který skupiny společností splňující kritéria pro konsolidaci dle systému CCCTB vykazují v České republice ve srovnání se současným stavem. Výsledky výzkumu prokázaly, že implementace systému CCCTB v EU28 (tj. implementace systému, který umožňuje konsolidaci a skupinové zdanění) by vedlo ke zvýšení korporátního základu daně v České republice, a to především díky růstu podílu na skupinovém základu daně dceřiných společností zahraničních EU mateřských společností, rezidentních v České republice, konkrétně o 11,61 %, což v absolutním vyjádření činí 809 374 tis. eur.

Nárůst způsobuje především skutečnost, že alokační rovnice obsahuje tři rovnoměrně vážené faktory – objem tržeb, práce (odvozený z poloviny objemu mezd a z poloviny z počtu zaměstnanců) a aktiv. Ke zvýšení podílu dceřině společností EU matky rezidentní v ČR na celkovém základu daně skupiny tedy dochází v případech, kdy na území České republiky dosahuje dceřiná společnost vyšších tržeb než ostatní členové skupiny, nebo zde má situován vyšší počet zaměstnanců, či vyplácí vyšší objem mezd anebo na území České republiky vykazuje vyšší objem fixních aktiv. Empirický výzkum odhalil, že k výše uvedenému nárůstu podílu na skupinovém základu daně by ve srovnání se současným stavem došlo především v sektoru zpracovatelského průmyslu a těžebního průmyslu, poté ve velkoobchodu a maloobchodu s údržbou motorových vozidel.

Závěry indikují, že výsledky ovlivňuje skutečnost, jakým způsobem by byl systém CCCTB implementován. Cílem dalšího výzkumu je tedy kvantifikovat dopady na korporátní základ daně vykazovaný v České republice, pokud by systém CCCTB byl aplikován pouze zeměmi eurozóny (tedy nikoliv povinně v EU28).

Literatura

- AMADEUS Database, Bureau van Dijk, update 227, August 2013.
- AGÚNDEZ-GARCÍA, A. 2006. The Delineation and Apportionment of an EU Consolidated Tax Base for multi-jurisdictional Corporate Income Taxation: a Review of Issues and Options [Working paper No. 9/2006]. European Commission.
- ANANB, B.; SANSING, R. 2000. The weighting game: Formula apportionment as an instrument of public policy. *National Tax Journal*. 2000, Vol. 53, No. 2, pp. 183–200.
- BANSCOPE Database, Bureau van Dijk, update 1. 1. 2014.
- BETTENDORF, L.; VAN DER HORST, A.; DE MOOIJ, R.; VRIJBURG, H. 2010. Corporate Tax Consolidation and Enhanced Cooperation in the European Union? [Working paper, no. 1]. Oxford University, Centre for Business Taxation, 2010.
- CLINE, R.; NEUBIG, T.; PHILLIPS, A.; SANGER, C.; WALSH, A. 2010. Study on the economic and budgetary impact of the introduction of a Common Consolidated Corporate Tax Base in the European Union. Ernst & Young LLP, 2010.
- Databáze European Tax Database.
- DJANANI, CH.; BRAHLER, G. 2007. *Internationales Steuerrecht*. Wiesbaden: Gabler Verlag. 96–213 s. ISBN 978-3-8349-3514-4.
- DEVEREUX, M. P. 2004. Debating Proposed Reform of the Taxation of Corporate Income in the European Union. *International Tax and Public Finance*. 2004, Vol. 11, No. 1, pp. 71–89.
- DEVEREUX, M. P.; LORETZ, S. 2007. The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues. [Working papers 0706]. Oxford University, Centre for Business Taxation, 2007.
- DEVEREUX, M. P.; LORETZ, S. 2008. The Effects of EU Formula Apportionment on Corporate Tax Revenues. *Fiscal studies*. March 2008, Vol. 29, No 1, pp. 1–33.
- EVROPSKÁ KOMISE. 2001. COM (2001) 582 final.
- GOOLSBEE, A.; MAYDEW, E. L. 2000. Coveting thy neighbour's manufacturing: the dilemma of state income apportionment. *Journal of Public Economics*. 2000, Vol. 75, No. 1, pp. 125–143.
- FUEST, C.; HEMMELGARN, T.; RAMB, F. 2006. How would formula apportionment in the EU affect the distribution and the size of the corporate tax base? An analysis based on German multinationals, Deutsche Bank, Discussion paper no. 1: Economic Studies, 2006.
- HELLERSTEIN, W.; MCLURE, CH. E. 2004. The European Commission Report on company income taxation: What the EU can learn from the experience of the US states. *International Tax and Public Finance*. 2004, Vol. 11, s. 199–220.
- IBFD Tax Research Platform. IBFD, Netherlands.
- JACOBS, O. H. 2002. *Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland*. München: Verlag C. H. Beck, 2011. 302–338 s. ISBN 978-3-406-60372-3.
- LODIN, S. O.; GAMMIE, M. 2001. *Home State Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2001.
- McDANIEL, P. R. 1994. Formulary Taxation in the North American Free Trade Zone. *Tax Law Review*. 1994, Vol. 49, No. 691–744.
- MCLURE, C. E. 1980. *The economics of Taxation*. Washington D.C., Brookings institution, 1980. pp. 327–346.
- MILLER, B. F. 1984. Worldwide Unitary Combination: The California Practice. In: CHARLES, E. and MUSGRAVE, P. 1972. International tax base division and the multinational corporation. *Public Finance*. 1972, Vol. 27, No. 4, pp. 394–413.
- MUSGRAVE, P. B. 1984. Principles for Dividing the State Corporate Tax Base. In: CHARLES, E. and MINTZ, J. M. 2004. Corporate Tax Harmonization in Europe: It is all About Compliance. *International Tax and Public Finance*. 2004, Vol. 11, No. 2, pp. 221–234.
- NERUDOVÁ, D. 2011. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- OESTREICHER, A. 2000. *Konzern-Gewinnabgrenzung-Gewinnabgrenzung, Gewinnermittlung, Gewinnaufteilung*. München: Verlag C. H. Beck, 2000. 31–158 s. ISBN 3-406-46754-7.

- PICCIOTTO, S. 1992. *International Business Taxation – A Study in the Internationalization of Business Regulation*. London: Weidenfeld and Nicolson, 1992.
- SCHAFER, J. L.; GRAHAM, J. W. 2002. Missing data: our view of the state of the art. *Psychol Meth.* 2002, Vol. 7, No. 2, pp. 147–177.
- SOLILOVÁ, V.; NERUDOVA, D. 2013. Transfer pricing: General Model for Tax Planning. *Journal of Economics*. 2013, Vol. 61, No. 6, pp. 597–617.
- SORENSEN, P. B. 2004. Company Tax Reform in the European Union. *International Tax and Public Finance*. 2004, No. 11, pp. 91–115.
- VAN DER HORST, A.; BETTENDORF, L.; ROJAS-ROMAGOSA, H. 2007. Will Corporate Tax Consolidation Improve Efficiency in the EU? CPB Documents 141, CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2007.
- VÍTEK, L. 2012. Changes in the Taxation of Personal and Corporate Income in Developed Countries. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendeleianae Brunensis*. 2012, Vol. LX, No. 2, pp. 465–474.
- WEINER, J.M.; MINTZ, J.M. 2002. An Exploration of Formula Apportionment in the European Union. *European Union*. 2002, Vol. 42, No. 8, pp. 346–351.
- WEINER, J. M. 2005. Formulary Apportionment and Group Taxation in the EU: Insights from the United States and Canada. Taxation papers. [Working paper No. 8]. DG Taxation and Customs Union, European Commission.
- WELLISCH, D. 2004. Taxation under Formula Apportionment – Tax Competition, Tax Incidence and the Choice of Apportionment Factors. *Finanzarchiv*. 2004, Vol. 60, s. 24–41.

QUANTIFICATION OF THE IMPACT ON THE TOTAL CORPORATE TAX BASIS IN THE CZECH REPUBLIC CAUSED BY THE COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE IMPLEMENTATION IN EU28

Danuše Nerudová, Veronika Solilová, Mendel University in Brno, Faculty of Business and Economics, Department of Accounting and Taxation, Zemedelska 1, Brno, CZ – 613 00 (d.nerudova@seznam.cz; ritve@email.cz)

Abstract

The implementation of the Common Consolidated Corporate Tax Base (hereinafter as CCCTB) system will have the impact on the distribution of group tax bases across the EU, for the draft of CCCTB directive includes also the suggestion of allocation formula, based on which the group tax base should be allocated. As a consequence of this, it will also generate impact on tax revenues of individual EU Member States. The aim of the paper is to identify whether the implementation of CCCTB will result into the decrease or increase of corporate tax base in the Czech Republic in comparison with present situation – i.e. in situation when no group taxation or consolidation regimes are allowed in the Czech Republic. The results shows that Czech Republic would gain in the situation when CCCTB would be implemented in EU28, for its total allocated tax base would increase by 11,61%.

Keywords

CCCTB, group, tax base, sharing mechanism, Czech Republic, EU

JEL Classification

H25, K22

Příloha

Tabulka 1

Analýza citlivosti odhadu chybějících dat

| Metody | Průměrné odchylky od reality | | | Průměrné odchylky od reality** | | |
|--------------------------------|------------------------------|---------------------|--------------------|--------------------------------|---------------------|--------------------|
| | Tržby (tis. EUR) | p. zaměst- nanců | Mzdy (tis. EUR) | Tržby (tis. EUR) | p. zaměst- nanců | Mzdy (tis. EUR) |
| Regrese | -18 742,37 | -934 531,66 | -17 920 098,5 | - | - | - |
| Imputace | 170,51 | -19,49 | -873,52 | 833,16 | -7,31 | -740,982 |
| Mnohonásobná imputace (MI) | -2 504,90 | -13,02 | -2 630,81 | -2 457,35 | -13,37 | -2 676,12 |
| Mnohonásobná imputace (TMI) | -3 874,12 | -16,86 | -994,17 | -3 816,55 | -16,93 | -1 028,43 |

** Aplikace na nejpočetnějším kódu NACE 465.

Zdroj: vlastní zpracování, primární zdroj databáze Amadeus.

Tabulka 2

Distribuce základů daně a CCCTB u dcer českých matek rezidentních v EU včetně v ČR

| Data 1* | Suma v tis. EUR | BE | CZ | DE | EE | ES | GB | HU | NL | PL | SI | SK |
|---------------------|--------------------|--------|-----------|--------|--------|------|--------|--------|------|-------|--------|--------|
| ZD v tis. EUR | 1 771 876 | 4292 | 1 655 877 | 41 008 | 16 | 103 | 0 | 12 | 0 | 1 414 | 12 889 | 56 265 |
| | 100 % | 0,24 | 93,45 | 2,31 | 0,0009 | 0,01 | 0,00 | 0,0007 | 0,00 | 0,08 | 0,73 | 3,18 |
| CCCTB v tis. EUR | 1 420 356 | 41 | 1 297 720 | 21 293 | 3 | 277 | 28 | 2 | 728 | 653 | 40 987 | 58 623 |
| | 100 % | 0,0029 | 91,37 | 1,50 | 0,0002 | 0,02 | 0,0020 | 0,0001 | 0,05 | 0,05 | 2,89 | 4,13 |

* dcery českých matek rezidentních v EU včetně v ČR.

Tabulka 3

Distribuce základů daně a CCCTB u dcer EU matek rezidentních v ČR

| Data 2* | Suma v tis. EUR | AT | BE | CY | DE | DK | ES | FI | FR | GB | HR |
|------------------------|--------------------|---------|---------|--------|-----------|--------|--------|--------|---------|-----------|------|
| ZD v tis. EUR | 5 317 117 | 931 993 | 528 149 | 36 581 | 2 267 353 | 22 151 | 61 153 | 20 832 | 493 692 | 264 223 | 518 |
| | 100 % | 17,53 | 9,93 | 0,69 | 42,64 | 0,42 | 1,15 | 0,39 | 9,28 | 4,97 | 0,01 |
| CCCTB v tis. EUR | 6 484 648 | 438 444 | 167 830 | 35 805 | 1 802 411 | 30 092 | 74 976 | 23 446 | 809 221 | 1 381 609 | 466 |
| | 100 % | 6,76 | 2,59 | 0,55 | 27,80 | 0,46 | 1,16 | 0,36 | 12,48 | 21,31 | 0,01 |

Tabulka 3 – pokračování

| Data 2* | HU | IE | IT | LT | LU | MT | NL | PL | PT | SE | SI | SK |
|------------------------|------|--------|--------|-------|--------|-------|-----------|-------|-----|---------|-------|--------|
| ZD v tis. EUR | 696 | 8 226 | 18 684 | 0 | 36 332 | 0 | 525 683 | 8 281 | 0 | 74 082 | 4 277 | 14 210 |
| | 0,01 | 0,15 | 0,35 | 0 | 0,68 | 0 | 9,89 | 0,16 | 0 | 1,39 | 0,08 | 0,27 |
| CCCTB v tis. EUR | 0 | 56 604 | 16 528 | 1 422 | 56 695 | 7 777 | 1 459 522 | 7 604 | 52 | 101 643 | 820 | 11 681 |
| | 0 | 0,87 | 0,25 | 0,02 | 0,87 | 0,12 | 22,51 | 0,12 | 0** | 1,57 | 0,01 | 0,18 |

* dcery EU matek rezidentních v ČR

** 0,0007

5 Viz poznámka pod čarou 3.