

Možnosti harmonizace korporátního základu daně pro SME v Evropské unii[#]

*Danuše Nerudová**

Úvod

Evropská komise začala řešit problematiku daňových překážek v oblasti korporativního zdaňování intenzivně až od 90. let minulého století, a to především v souvislosti s vznikem jednotného trhu. V souvislosti s problematikou SME lze ovšem pouze konstatovat, že tyto snahy byly pouze všeobecného charakteru a na tuto problematiku nebyly přímo zacíleny. Za velmi důležitý krok v oblasti harmonizace korporativního zdaňování lze považovat přijetí Směrnice o fúzích (90/434/EEC) a Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (90/435/EEC). S ohledem na velmi nízký stupeň internacionalizace SME představují výš uvedené směrnice výhodu především pro velké společnosti. Další, velmi důležitou směrnicí, která odstraňovala daňové překážky na jednotném trhu především pro velké společnosti, byla Směrnice o společném zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi spojenými osobami v odlišných členských státech (2003/49/EC) a Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností v odlišných členských státech (2003/123/EC). V této souvislosti byly taktéž zavedeny dvě nové „evropské“ právní formy společností – Evropská společnost (SE) a Evropská družstevní společnost (SCE). Původním cílem Evropské komise bylo zavést tyto právní formy společně s jednotným systémem zdanění. Praktická implementace ovšem zůstala na půli cesty. Obě dvě výše uvedené jednotné právní formy jsou opět určeny především pro LSE, proto Evropská komise uvažuje o zavedení Evropské společnosti s ručením omezeným (EPC), která by svou povahou byla vhodná především pro SME. Cílem Evropské komise i tentokrát je, aby tato nová právní forma podnikání na evropském trhu byla spojena s jednotným systémem zdanění.

EPC by měla být určena pro osoby, které by rády založily společnost působící na jednotném trhu. Způsoby založení by mohly kopírovat způsoby založení SE – transformaci, založení, vytvoření dceřiné EPC či vytvoření holdingu, ale podmínky založení by neměly obsahovat požadavek na existenci dceřiné společnosti či složky po dobu nejméně dvou let. Podobně i limit pro základní kapitál společnosti by měl být ve srovnání s pravidly pro SE výrazně snížen (Evropská komise navrhuje 25 000 EUR), tak aby právní forma společnosti byla dostupnější. Základní kapitál společnosti by měl být splacen v plné výši před zapsáním společnosti, aby bylo zajištěno, že EPC bude „seriózní“ formou podnikání. Místo skutečného vedení společnosti a sídlo by se měly nacházet v jednom členském státě. Sídlo, stejně tak jako v případě SE, by bylo možno přesunout pouze v případě, že je přesouvání dohromady s místem skutečného vedení společnosti.

[#] Výsledky uvedené v příspěvku jsou součástí řešení výzkumného záměru PEF MZLU v Brně *Česká ekonomika v procesech integrace a globalizace a vývoj agrárního sektoru a sektoru služeb v nových podmínkách evropského integrovaného trhu*, č. MSM 6215648904, tématický směr *Makroekonomická a mikroekonomická výkonnost české ekonomiky a hospodářsko-politická opatření vlády ČR v podmínkách integrovaného trhu*.

^{*} Doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D. – vedoucí ústavu; Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno; <danuse.nerudova@mendelu.cz>.

Evropská rada vyjádřila podporu dalšímu posílení udržitelného rozvoje a konkurenceschopnosti SME v tzv. „Small Business Act“ a požádala o jeho rychlé přijetí. Část této iniciativy stanovuje 10 principů pro přípravu a provádění politiky na úrovni EU a na národní úrovni. V této souvislosti je vyžadován soubor legislativních návrhů postavených na dokumentu „Green to the SMEs“. Dokument mimo jiné obsahuje i požadavek na zavedení výše zmíněného statutu Evropské společnosti s ručením omezeným, kterou by bylo možno založit ve všech členských státech dle jednotných evropských principů. Evropské komise by měla dále zajistit přijetí směrnice v oblasti zdaňování korporací, která by se vztahovala in na EPC. V této souvislosti taktéž Evropská komise navrhla zařadit místně poskytované služby do snížené sazby DPH, neboť jsou poskytovány především SME. Evropská komise by taktéž měla vyvinout iniciativu v oblasti přeshraničního zápočtu ztrát, neboť tato představuje obrovskou překážku především pro SME. LSE mohou totiž ovlivnit zápočty přeshraničních ztrát vhodně zvolenou transfer pricing strategií.

V oblasti harmonizace přímého zdanění zvolila Evropské komise tzv. twin-track strategii – sledování dvou cílů zároveň. Hlavním cílem bylo zavedení Společného konsolidovaného korporátního základu daně (CCCTB) pro společnosti s evropskými aktivitami. Výše uvedené je opět zaměřeno především na LSE. Lze říci, že v tomto ohledu jsou SME diskriminovány, neboť s ohledem na nízký stupeň internacionalizace, nejsou zapojeny ve velkém měřítku do přeshraničních aktivit, a proto nespádají do kategorie společností s evropskými aktivitami. Navrhovaný model CCCTB umožňuje automatickou kompenzaci přeshraničních ztrát, eliminuje problém s transfer pricing, snižuje vyvolané náklady zdanění spojených s existencí 27 odlišných daňových systémů a může pomoci odstranit překážky přeshraničním fúzím a akvizicím, které jsou velmi často spojeny s nedostatkem koordinace zdaňování kapitálových zisků.

1 Metodologie

Práce je rozdělena do čtyř hlavních částí. Teoretická východiska a úvod se zabývají snahami Evropské komise harmonizovat oblast korporativního zdaňování a taktéž diskutuje dvoustopou strategii a modely, které byly Evropskou unií navrženy v oblasti korporativního zdaňování. Ve druhé části je v práci zvažována možnost zavedení systému zdanění v domácí zemi jako jednotného systému zdanění SME v rámci EU a jsou diskutovány především problémy spojené s odstraňováním daňových překážek. Všechny aspekty jsou diskutovány s využitím konkrétních případů a schémat. Poslední část práce shrnuje výsledky výzkumu

V práci jsou použity standardní metody vědecké práce. V první části je použita metoda deskripce, a to konkrétně k prezentaci současného stavu v oblasti zdaňování SME v Evropské unii. Následně je užito metody analýzy pro diskusi možných implikací pramenících ze zavedení systému zdanění v domácí zemi jako jednotného systému zdanění SME v Evropské unii. Dále je v práci použito metody komparační analýzy, a to k popsání rozdílů v režimech skupinového zdanění v Evropské unii. Závěrem je použita metoda modelování, syntézy, dedukce a indukce, a to především k prezentaci možných přístupů k alokaci základů daně mezi jednotlivé členské státy. Závěrem jsou navržena možná řešení.

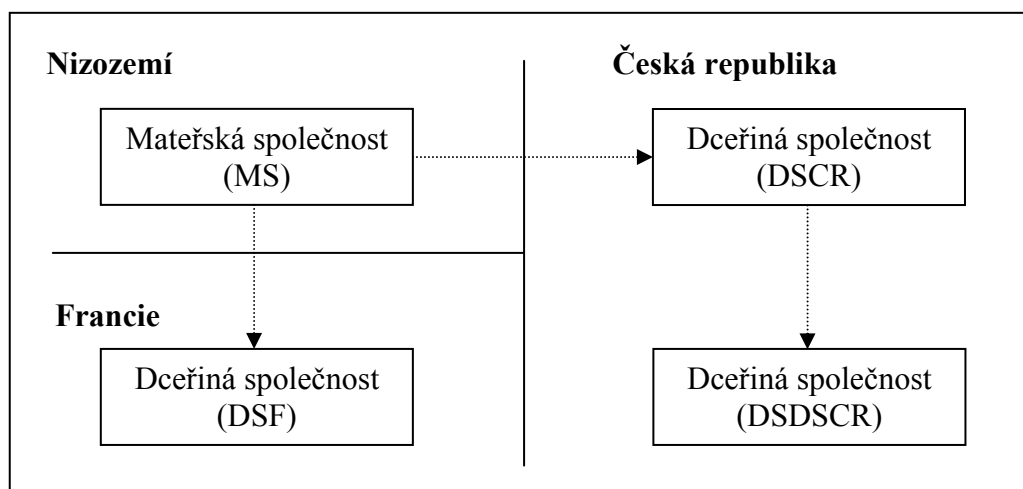
Cílem práce je prověřit možnosti zavedení systému zdanění v domácí zemi jako jednotného modelu zdanění SME v Evropské unii a navrhnout možné způsoby alokace základů daně mezi jednotlivé členské státy.

2 Jednotný systém zdanění SME v Evropské unii

Vzhledem k vysokému podílu SME na zaměstnanosti a ekonomickém růstu EU (podrobněji viz Nerudová – Bohušová – Svoboda – Šíroky, 2009). vyžaduje současná situace řešení. Z výše uvedeného důvodu si Evropská komise stanovila druhý cíl, a to krátkodobý, zaměřený na SME. Zavedení modelu zdanění v domácí zemi pro SME by mohlo v relativně krátké době odstranit překážky v daňové oblasti, se kterými se SME setkávají. Evropská Komise navrhla, že v rámci systému zdanění v domácí zemi by SME stanovovaly základ daně dle pravidel platných v jejich domácí zemi (tzn., základy daně poboček v jiných členských státech by se konstruovaly dle pravidel platných v domácí zemi, kde jsou SME registrovány). Zavedení výše uvedeného systému by zcela jistě přispělo ke snížení vyvolaných nákladů zdanění, neboť SME by podléhaly pouze jedinému systému zdanění. Je nutné zdůraznit, že výše uvedený model nepředstavuje jakoukoliv formu koordinace či harmonizace daňových systémů členských států EU, neboť i při jeho existenci by nadále existovalo 27 odlišných systémů zdanění. Určité riziko spojené se zavedením modelu zdanění v domácí zemi představuje růst daňové konkurence mezi jednotlivými členskými státy s cílem nalákat daňové základy (společnosti, které by v daném státě měly sídlo či místo svého vedení a zdaňovaly zde své celosvětové příjmy dle pravidel platných v tomto státě).

Evropská komise plánovala započít v roce 2007 spuštěním pilotního projektu, na jehož základě by SME v EU měly možnost stanovovat svůj základ daně dle pravidel platných v domácí zemi (tzn. v zemích, které by se do projektu zapojily). Systém se měl vztahovat i na dceřiné společnosti a stálé provozovny SME v jiných členských státech. Následující schéma znázorňuje fungování celého systému zdanění v domácí zemi:

Obr. 1: Mechanismus fungování modelu zdanění v domácí zemi



Zdroj: EC (2004)

Vysvětlivky: MS – mateřská společnost, DSCR – dceřiná společnost v ČR, DSF – dceřiná společnost ve Francii, DSDSCR – dceřiná společnost dceřiné společnosti v ČR.

V rámci pilotního projektu by výše uvedené společnosti vytvořily skupinu pro zdanění v domácí zemi (za předpokladu, že by na projektu participovaly všechny země). Mateřská společnost by stanovovala daňovou povinnost DSCR, DSF a DSDSCR podle pravidel platných v Nizozemí (domácí země). Základ daně by mohl být alokován dle pravidel, která jsou navržena a diskutována dále v textu, mezi Nizozemí, Francií a Českou republiku. Mateřská společnost by podávala daňové přiznání za celou skupinu v Nizozemí a také by zde odváděla daň z alokované části základu daně. DSF ve Francii by si spočítala svou daňovou

povinnost. Daň by odvedla ve Francii, ovšem bez podání daňového přiznání. DSCR a DSDSCR v České republice by si spočítaly daňovou povinnost a taktéž by ji bez podání daňového přiznání odvedli v České republice.

Ačkoliv byl začátek projektu několikrát odložen, žádný z členských států nepožádal o participaci na projektu, a proto byl Evropskou komisí pozastaven. Namísto toho se prioritou Evropské komise stal projekt společného konsolidovaného korporátního základu daně (CCCTB). Původně bylo deklarováno, že v průběhu roku 2009 bude hotov text návrhu směrnice. Předložené návrhy ovšem odhalily oblasti, které je třeba dále dopracovat. Široká diskuse členských států nicméně taktéž odhalila, že ne všechny jsou ochotny se na zavedení CCCTB podílet. V souvislosti s hospodářskou krizí a snahou Evropské komise oživit hospodářství bylo komisařem deklarováno, že CCCTB je opět v popředí zájmů Evropské komise.

Je třeba zmínit, že v souvislosti s posledním ekonomickým vývojem je nutné velmi rychle přijmout opatření, které by podpořilo odstraňování překážek v podnikání SME na jednotném trhu, neboť výše uvedené překážky jsou v období hospodářské krize pro SME ještě vyšší (ať již v ohledu dostupnosti finančního kapitálu, či tržních příležitostí).

3 Systém zdanění v domácí zemi jako jednotný systém zdanění SME v Evropské unii

Uvažujeme-li o vlivu systému zdanění v domácí zemi na SME, je nutno rozlišovat SME na internacionalizované (tzn. SME s pobočkami nebo dceřinými společnostmi v zahraničí, nebo zapojené do příhraničních aktivit) a SME, které ještě procesem internacionalizace neprošly.

Jak již bylo uvedeno výše, nejzávažnějším problémem SME se zahraničními dceřinými společnostmi je nemožnost příhraničního zápočtu zrát. Systém zdanění v domácí zemi přináší vyřešení tohoto problému, neboť společnosti vytváří skupinu pro zdanění v domácí zemi, v jejímž rámci se ztráty automaticky kompenzují podle pravidel platných v domácí zemi. Následující tabulka uvádí pravidla skupinové kompenzace platná v jednotlivých členských státech:

Tab. 1: Pravidla skupinové kompenzace ztrát platná v členských státech EU

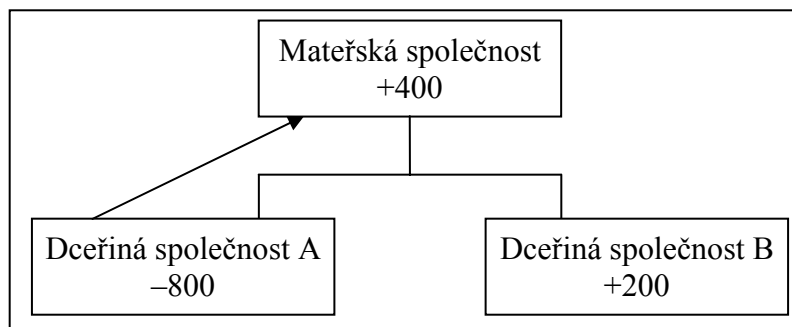
Typ	Stát	Poznámka
Plná konsolidace	<ul style="list-style-type: none"> Nizozemí 	S výsledky hospodaření dceřiných společností je daňově nakládáno, jako kdyby byly realizovány mateřskou společností – dochází tedy k plné konsolidaci hospodářských výsledků.
Skupinový hospodářský výsledek	<ul style="list-style-type: none"> Dánsko Německo Španělsko Francie Itálie Lucembursko Rakousko Polsko Portugalsko Slovinsko 	Každý člen skupiny zjišťuje hospodářský výsledek samostatně, tyto jsou poté skupinově započítávány na úrovni mateřské společnosti.

Typ	Stát	Poznámka
Převod ztrát v rámci skupiny	<ul style="list-style-type: none"> • Irsko • Kypr • Malta • Lotyšsko • Švédsko • Finsko • Velká Británie 	Každý člen skupiny je zdaňován samostatně – ztráty mohou být mezi členy skupiny přesouvány a započítávány.
Neexistuje zdanění v rámci skupiny	<ul style="list-style-type: none"> • Belgie • Bulharsko • Česká republika • Řecko • Litva • Maďarsko • Rumunsko • Slovensko • Estonsko 	Nelze jakkoliv kompenzovat ztráty, neboť daňový systém nezná pojem zdanění v rámci skupiny.

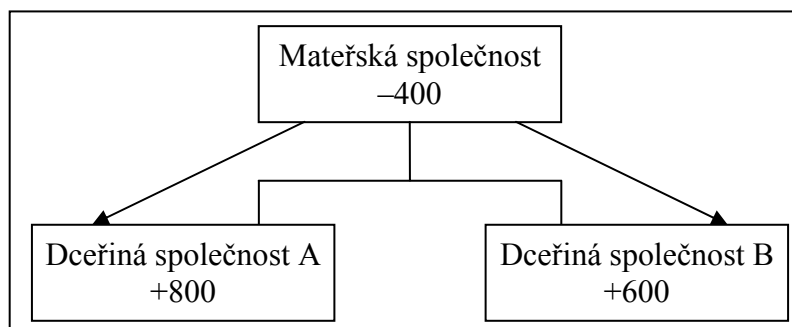
Zdroj: Amos (2007).

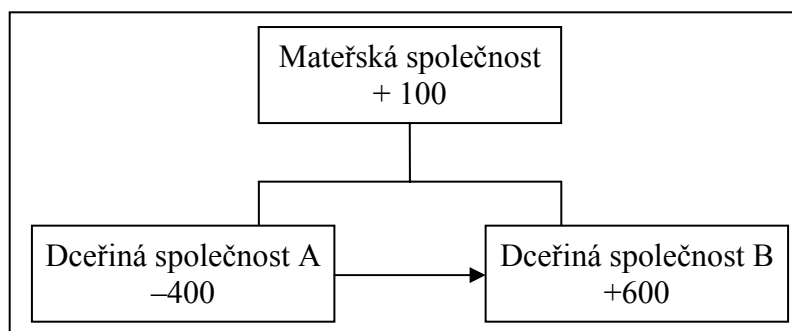
Jak je patrné z výše uvedené tabulky, systém zdanění v domácí zemi by umožnil kompenzaci ztrát pouze ve státech, které mají zakotvenu možnost skupinového zdanění v daňové legislativě. Všechny výše uvedené metody skupinového zdanění, které se aplikují v členských státech EU – tzn. plná konsolidace, skupinový hospodářský výsledek a převod ztrát v rámci skupiny by v systému zdanění v domácí zemi umožnili vertikální i horizontální kompenzaci ztrát – viz následující schémata:

Obr. 2: Vertikální kompenzace uvnitř skupiny směrem nahoru



Obr. 3: Vertikální kompenzace uvnitř skupiny směrem dolů



Obr. 4: Horizontální kompenzace uvnitř skupiny

Zdroj: vlastní výpočet

Možnost zápočtu ztrát (až již vertikální či horizontální) vzniklých v jiných členských státech EU, a to především v případě ztrát vzniklých v souvislosti se zakládáním nových společností v jiných členských státech EU, velmi významně zvyšuje možnosti financování SME zejména v případě, že domácí možnosti financování jsou omezeny.

Výrazný problém nastává u devíti členských zemí Evropské unie (Belgie, Bulharsko, České republika, Estonsko, Maďarsko, Slovensko, Rumunsko a Řecko), neboť v těchto zemích není systém skupinového zdanění společností zakotven. V těchto zemích by implementace systému zdanění v domácí zemi, který je založen na myšlence zdaňování zahraničních dceřiných společností v rámci národního daňového systému, nepřinesl možnost přeshraničního zápočtu ztrát.

Disproporcionálně vysoké vyvolané náklady zdanění představují vedle neexistence možnosti přeshraničního zápočtu ztrát další výrazný problém pro podnikání SME na jednotném trhu. Jak již bylo uvedeno výše, vyvolané náklady zdanění jsou vzhledem k velikosti společnosti regresivní a jsou podstatně vyšší u SME se zahraničními pobočkami nebo dceřinými společnostmi ve srovnání se SME, které internacionalizovány nejsou. Jak uvádí (Slemrod, 1995) vyvolané náklady zdanění představují především náklady na právní služby, překlady dokumentů, náklady na vedení účetnictví a daňové poradenství a v neposlední řadě podnikatelské riziko. V případě zavedení systému zdanění v domácí zemi by byla velká část nákladů, které představují vyvolané náklady zdanění eliminována, neboť zahraniční pobočky a dceřiné společnosti by podléhaly jednotnému systému zdanění v domácí zemi. Navíc IASB představila účetní standard pro SME, který je postaven na IAS/IFRS. Případná implementace tohoto standardu by taktéž výrazně přispěla ke snížení vyvolaných nákladů zdanění v této oblasti.

Zavedení systému zdanění v domácí zemi pro SME by velmi výrazně zvýšilo míru internacionalizace SME (především ve formě zahraniční dceřiné společnosti), neboť implementace tohoto systému by snížila vyvolané náklady zdanění a překážky v aktivitách SME na jednotném trhu. SME na národní úrovni by měly možnost snížit podnikatelská rizika a mohly by dosáhnout na příhraniční zdroje financování v případech, kdy je domácí nabídka finančních zdrojů omezena.

Implementace systému zdanění v domácí zemi by neměla vliv pouze na samotné SME, ale ovlivnila by většinu členských států – tzn. i státy, které by se projektu přímo neúčastnily. Odstranění daňových překážek bránících přeshraničním aktivitám SME by zvýšilo obchodní aktivity SME v jiných členských státech. Jak upozorňuje (Nicoleleti a Scrapetta, 2003),

zahraniční společnosti mají velmi často vyšší produktivitu než společnosti domácí, což může vést k částečnému nahrazování domácích společností zahraničními.

Zahraniční společnosti mohou zvýšit soutěž na domácím trhu výrobků a služeb, ale taktéž na domácím trhu výrobních faktorů. Zahraniční investice ve formě dceřiných společností nebo poboček pro domácí subdodavatele představují významné zákazníky. Kontakt se zahraničními SME taktéž umožňuje v domácích SME implementovat nové technologie a manažerské strategie, jak uvádí (Markusen a Venables, 2003). Růst konkurence na trhu výrobků a služeb může mít pozitivní dopad na spotřebitele v podobě nižších cen zboží a služeb, ale také na výrobce v podobě vyšších zisků spojených s vyšší poptávkou. Implementace systému zdanění v domácí zemi tedy může přinést výhody jak spotřebitelům, tak výrobcům.

Další oblastí, na niž by implementace systému zdanění v domácí zemi měla pozitivní dopad, je oblast výzkumu a vývoje. (Navaretti a Venables, 2004) uvádějí, že v domácí zemi mohou být využívány nové technologie získané v souvislosti s přeshraničními investicemi, neboť neexistují důkazy o tom, že přeshraniční investice do oblastí s intenzivním výzkumem a vývojem vedou k posílení výzkumných aktivit v domácích provozech (tzn. v provozech situovaných v domácí zemi).

Zavedení systému zdanění v domácí zemi by taktéž mělo významný dopad na oblast daňové správy v členských zemích EU. Podstatou systému zdanění v domácí zemi je umožnit příhraniční kompenzaci ztrát v rámci skupiny SME. V současné době, kdy není přeshraniční kompenzace ztrát možná, může společnost v jedné zemi realizovat zisk, v druhé zase ztrátu. V případě implementace systému zdanění v domácí zemi, by se tyto výsledky konsolidovaly (ztráty by byly kompenzovány se ziskem) do jediné finální daňové povinnosti, která by byla nižší než v případě, že by systém implementován nebyl. Dopad zavedení systému na oblast daňových příjmů nemusí být pouze negativní. Klíčovou roli v této souvislosti hraje metodika alokace daňového základu a výběru daně mezi členské státy, jejichž společnosti tvoří skupinu pro účely zdanění v rámci systému zdanění v domácí zemi.

V oblasti dopadů alokační rovnice do rozpočtu členských států lze nalézt pouze omezený počet empirických analýz, prováděných především v USA – viz např. (Shackelford a Slemrod, 1998) nebo (Eggert a Schjelderup, 2003). V Evropské unii se zabývali teoretickými dopady užití alokační formule (především v systému společného konsolidovaného základu daně) do příjmů státních rozpočtů především (Niemann a Treisch, 2001), (Pethig a Wagener, 2003) nebo (Gerard a Weiner, 2003). Empirickou analýzu s využitím korporátních dat podniků v Německu provedl C. Fuest (Fuest – Hemmelgarn – Ramb, 2007), který došel k závěru, že v případě použití systému alokační rovnice a skupinových základů daně by celkově vedlo poklesu výnosu daně z příjmů právnických osob v Evropské unii o 20 %. Autor dále uvádí, že v případě, že by účast v systému nebyla povinná, větší státy by benefitovaly na úkor států menších, s nižšími daňovými sazbami.

V případě, kdy by alokačním kritériem byla veličina, která dosahuje pozitivních hodnot i v situaci, kdy společnost realizuje ztrátu, by daňový výnos byl alokován i státu, ve kterém v rámci systému zdanění v domácí zemi společnost realizuje ztrátu. Výše uvedenou veličinu představují např. objem vyplacených mezd, počet zaměstnanců nebo obrát. Konečný efekt snížení či zvýšení daňového výnosu členského státu by dále byl rozmělněn skutečností, že efekty alokace daňových základů v rámci jednotlivých skupin pro zdanění v domácí zemi mohou působit zcela protisměrně.

Tradičním nástroj, který je k rozdělování skupinového základu daně již dlouhá léta aplikován v USA a Kanadě představuje alokační rovnice. V Evropě byl k tomuto systému nicméně dlouhou dobu zaujímán negativní vztah. V rámci tohoto systému se základ daně skupiny rozděluje dle speciální rovnice, jejímiž proměnnými jsou faktory, které generují zdanitelný zisk skupiny a dosahují pozitivních hodnot i v případě, kdy společnost realizuje ztrátu. Jako nejběžnější faktory (proměnné) se používají:

1. zisk,
2. mzdy,
3. majetek,
4. obrat.

Pro účely alokace skupinového základu daně na základě alokační formule jsou výše uvedené faktory používány v nejrůznějších kombinacích a s různými váhami. Následující tabulky znázorňují alokaci při využití tří faktorové rovnice s různými váhami:

Tab. 2: Rozdělení skupinového základu daně při použití alokační rovnice se třemi faktory, které mají stejné váhy

Faktor	Členský stát A	Členský stát B	Členský stát C	Celkem
Zisky	300 (30,8 %)	125 (12,8 %)	550 (56,4 %)	975 (100,0 %)
Mzdy (MZ)	150	25	450	625
Majetek (MA)	40	0	25	65
Obrat (O)	800	250	1500	2550
$ZD_i^n = \frac{1}{3} \frac{MZ_i}{\sum_i MZ_i} + \frac{1}{3} \frac{MA_i}{\sum_i MA_i} + \frac{1}{3} \frac{O_i}{\sum_i O_i}$	(39,0 %) 380,25	(4,6 %) 44,85	(56,4 %) 549,90	(100,0 %) 975,00

Zdroj: vlastní výpočty

Tab. 3: Rozdělení skupinového základu daně při použití aplikace rovnice se třemi faktory, při různých vahách (1/3 mzdy, 2/3 obrat)

Faktor	Členský stát A	Členský stát B	Členský stát C	Celkem
Zisky	300 (37,8 %)	125 (13,5 %)	550 (48,7 %)	975 (100,0 %)
Mzdy (MZ)	150	25	450	625
Obrat (O)	800	250	1500	2550
$ZD_i^n = \frac{1}{3} \frac{MZ_i}{\sum_i MZ_i} + \frac{2}{3} \frac{O_i}{\sum_i O_i}$	(28,9 %) 281,78	(7,8 %) 76,05	(63,3 %) 617,17	(100,0 %) 975,00

Zdroj: vlastní výpočty

Závěr

Zavedení systému zdanění v domácí zemi by mohlo jedné skupině členských států přinést zvýšení daňových příjmů, zatímco druhé skupině států by mohlo přinést pokles. Riziko vlivu zavedení systémů na daňový příjem členského státu klesá s růstem počtu skupin SME účastnících se systému zdanění v domácí zemi. Jediné země, které by nebyly ovlivněny zavedením systému vůbec, jsou země, které ve své daňové soustavě nemají zakotvenu možnost skupinového zdanění, a tudíž nelze kompenzovat zisky a ztráty. Jedná se o skupinu devíti zemí – Belgie, Bulharsko, Českou republiku, Řecko, Litvu, Maďarsko, Rumunsko, Slovensko a Estonsko. Ani zavedení systému zdanění v domácí zemi by v těchto zemích neumožnilo SME vytvářet skupiny a v jejich rámci kompenzovat zisky a ztráty. Z výše uvedeného důvodu lze tedy pochybovat o atraktivnosti systému zdanění v domácí zemi pro SME v těchto státech.

SME představují v současné době klíčové faktory tvorby pracovních míst a ekonomického růstu v Evropské unii. Překážky, se kterými se SME na jednotném trhu setkávají, jsou o to tíživější v období hospodářské krize, neboť v porovnání s LSE je lidský a finanční kapitál SME značně omezen. Z tohoto důvodu je třeba, aby Evropská komise vyvinula větší iniciativu v oblasti přímého zdanění, aby SME pomohla v procesu internacionalizace.

V současné době existují dva projekty, které by mohly být použity pro aproximaci korporativního zdanění v Evropské unii. Systém zdanění v domácí zemi by mohl být ve velmi krátkém časovém horizontu využit pro SME. Druhý projekt, který Evropská komise původně zamýšlela – společný konsolidovaný korporátní základ daně- byl určen především pro LSE, a pro aplikaci na SME je třeba pravidla v některých oblastech přepracovat. Možnosti aplikace CCCTB na SME jsou předmětem dalšího výzkumu autorky.

Literatura

- [1] Amos, J. (2007): *Global Corporate Tax Handbook 2007. European Tax Database and own research.* Amsterdam, IBFD, 2007.
- [2] EC (2004): *TAXUD C.1/DOC (04) 1410.* Brussels, European Commission, 2004.
- [3] Eggert, W. – Schjelderup, G. (2003): *Symmetric Tax Competition and Formula Apportionment.* Journal of Public Economic Theory, 2003, roč. 5, č. 2, s. 439-446.
- [4] Fuest, C. – Hemmelgarn, T. – Ramb, F. (2007): *How Would the Introduction of an EU-Wide Formula Apportionment Affect the Distribution and the Size of the Corporate Tax Base? An Analysis Based on German Multinationals.* International Tax and Public Finance, 2007, roč. 14, č. 5, s. 605-626.
- [5] Gerard, M. – Weiner, J. M. (2003): *Cross-border Loss Offset and Formulary Apportionment: How do They Affect Multijurisdictional Firm Investment Spending and Interjurisdictional Tax Competition?* Munich, CESifo Working Paper Series č. 1004, 2003.
- [6] Markusen, J. R. – Venables, A. J. (1999): *Foreign Direct Investment as a Catalyst for Industrial Development.* European Economic Review, 1999, roč. 43, č. 2, s. 335-356.
- [7] Navaretti, G. B. – Venables, A. J. (2004): *Multinationals in the World Economy. Discussion Paper.* Princeton, Princeton University, 2004.
- [8] Nerudová, D. – Bohušová, H. – Svoboda, P. – Šíroký, J. (2009): *Harmonizace účetních standard pro malé a střední podniky.* Praha, Wolters Kluwer, 2009.

- [9] Nicoletti, G. – Scarpetta, S. (2003): *Regulation, Productivity and Growth: OECD Evidence*. Paris, OECD Economics Department Working Paper č. 347, 2003.
- [10] Niemann, R. – Treisch, C. (2005): *Group Taxation, Asymmetric Taxation, and Cross-Border Investment Incentives in Austria*. Berlin, Arqus Quantitative Tax Research Discussion Paper č. 1, 2005.
- [11] Pethig, R. – Wagener, A. (2003): *Profit Tax Competition and Formula Apportionment*. Munich, CESifo Working Paper Series č. 1011, 2003.
- [12] Shackelford, D. – Slemrod, J. (1998): *The Revenue Consequences of Using Formula Apportionment to Calculate U.S. and Foreign-Source Income: A Firm-Level Analysis*. International Tax and Public Finance, 1998, roč. 5, č. 1, s. 41-59.
- [13] Slemrod, C. (1995): *Tax Compliance Costs Measurement and Policy*. Bath, Institute for Fiscal studies, 1995.

Možnosti harmonizace korporátního základu daně pro SME v Evropské unii

Danuše Nerudová

ABSTRAKT

Cílem příspěvku je prověřit možnosti zavedení systému zdanění v domácí zemi jako jednotného modelu zdanění SME v Evropské unii a dále navrhnout možné způsoby alokace základů daně mezi jednotlivé členské státy Evropské unie. Příspěvek analyzuje možnost zavedení systému zdanění v domácí zemi a upozorňuje na možné dopady do daňových příjmů jednotlivých států. V rámci výzkumu bylo zjištěno, že v Evropské unii existuje devět států, ve kterých by ani po zavedení systému nebylo možno vytvářet skupiny pro daňové účely. V závěru příspěvek navrhuje využití alokační rovnice pro rozdělení základu daně skupiny a navrhuje konkrétní proměnné této rovnice.

Klíčová slova: Systém zdanění v domácí zemi; Malé a střední podniky; Alokační rovnice.

The Possibility of Harmonization of Corporate Tax Base for SME in the European Union

ABSTRACT

The aim of the paper is to research the possibility of home state taxation system implementation as the unified system of SME taxation in the European Union and further to suggest the possible method of tax base allocation between the EU member states. The paper analyzes the possibility of home state taxation system introduction and call attention to the impacts on the tax revenues in EU member states. The research has revealed that there are nine European countries, in which even after the introduction of home state taxation system, the group taxation scheme would still be unavailable. At the end, the paper suggests to use allocation formula for the tax base allocation and suggest the concrete variables.

Key words: Home State Taxation System; Small and medium sized enterprises; Allocation formula.

JEL classification: H20.