

ZPŮSOBY MĚŘENÍ DAŇOVÉ KONKURENCESCHOPNOSTI

WAYS TO MEASURE TAX COMPETITIVENESS

Vít Jedlička

Abstrakt

Příspěvek se zabývá daňovou konkurencí jako významným tématem mezinárodního zdanění. Účelem tohoto příspěvku je na základě již provedených výzkumů představit vybrané přístupy k měření daňové konkurenceschopnosti. Byly vybrány tři pojetím odlišné snahy kvantifikace daňové konkurenceschopnosti. V hlavní části příspěvku jsou prezentovány tyto přístupy, a to z pohledu jejich metodologie a dosažených výsledků. Rozdílné pojetí těchto metod komplikuje následnou komparaci těchto výsledků. Na druhou stranu tyto rozdíly dokazují, jak významným tématem daňová konkurence v dnešní době je pro mezinárodní organizace, vlády a podnikatele.

Klíčová slova: daňová konkurence, měření daňové konkurenceschopnosti

Abstract

This contribution deals with tax competition as an important topic of international taxation. Aim of this paper is to present selected approaches to measuring tax competitiveness, which are included in other studies. Three different approaches to quantification of tax competitiveness were selected. These attitudes are presented from the view of methodology and results in the main part of this contribution. Differently based methods lead to problems with comparison of their results. On the other hand, these differences show how tax competition is important topic for international organizations, governments and entrepreneurs.

Keywords: tax competition, measuring of tax competitiveness

JEL classification: H25, H26.

Úvod

Globalizace posledních desetiletí způsobuje zásadní změny v oblasti podnikatelského prostředí, což ovlivňuje jak chování podniků prostřednictvím jejich vlastníků i manažerů, tak také chování vlád. Jedním z projevů globalizace je zvýšení počtu globálních korporací, kterým se naskýtá možnost využívat legislativu jednotlivých zemí, v nichž organizace působí. K nejdůležitějším výhodám, které globální ekonomika pro podniky přináší, patří množina aktivit, kterou lze pojmenovat jako mezinárodní daňové plánování. To vede k přesouvání zisků za účelem snížení daňových výdajů. Na tyto změny pochopitelně reagují vlády všech zemí a vzniká nové konkurenční prostředí v oblasti daňové politiky. Vlády chtějí často nabídnout výhodnější podmínky pro zahraniční investory, a právě daňové výhody jsou obvyklým a efektivním nástrojem. Vlády jednotlivých států tak v globální ekonomice vytvářejí daňovou konkurenci, v rámci které se tříští jejich specifické ekonomické zájmy.

Daňovou konkurenci nelze omezit pouze na ekonomickou výhodnost právní úpravy. Ke konkurenci mezi vládami států dochází i v dalších oblastech, které mají přímý, nebo nepřímý vliv na podnikání v dané zemi. Mezi další faktory lze zařadit například náročnost založení obchodní společnosti, povinnosti poskytování informací úřadům či přístup úřadů.

1 Shrnutí dosavadních poznatků

Vliv globalizace na chování vlád a na jejich daňové zákony potvrzují Bretschger a Hettish (2002), jejichž model ukazuje, že zvyšující se míra globalizace je doprovázena snižováním firemních daní. To dokazuje, že globální trh zvyšující možnosti přesunu podnikání do jiné země způsobuje daňovou konkurenci.

Význam daňové konkurence v rámci současné globální ekonomiky dokazují aktivity mezinárodních institucí v této oblasti. OECD vytváří souhrn aktivit pod zkratkou BEPS s cílem lépe monitorovat a zamezovat přeshraničnímu daňovému plánování a dále zavádí systémy výměny informací mezi finančními autoritami v jednotlivých státech (OECD, 2017). Podobným směrem se nyní ubírají aktivity EU, která má tendenci pomocí spolupráce zamezovat nejen daňovým únikům, ale omezit rovněž mezinárodní daňové plánování (Remeur, 2015). Mezinárodní instituce tak představují hlas většiny vyspělých zemí, kterým daňová konkurence škodí.

Redoano (2014) se zabývala významem členství v EU pro interakce mezi státy v daňové oblasti. Z jejích výsledků vyplývá, že členské státy Evropské unie na sebe reagují ve větší míře, než na státy, které členy EU nejsou. Tento rozdíl je dle její studie mimo jiné způsoben vytvořením jednotného trhu. Jeho zavedení tak umocňuje efekty globalizace, protože způsobuje ještě výraznější přiblížení členských států.

Sorbe a Johansson (2017) se zabývali dopady daňového plánování na situaci na trhu. Mimo jiné zjistili, že mezinárodní firmy mohou využívat daňové plánování a jím vytvořené úspory ke zvýšení podílu na trhu, a tím ke zvýšení své vlastní konkurenceschopnosti.

Z pohledu veřejných financí modely ukazují, že daňová konkurence mezi státy vede ke zvyšování deficitů státních rozpočtů (Arclean, 2017). Zásadní roli zde hraje kapitálová mobilita. Daňová konkurence okolních států tlačí vlády ke snižování daní, alespoň pro mobilní subjekty, kterým přesun nepřináší zásadní náklady. Proto mají vlády tendenci korporátní daně snižovat, což může následně vést k poklesu daňových příjmů. Při zohlednění teorie Lafferovy křivky se tak daňové sazby pohybují v její rostoucí části směrem od Lafferova bodu.

Tím, jak daňová konkurence funguje, se zabývali Altshuler a Goodspeed (2015). Pomocí Nashovy hry zkoumali, jestli v oblasti daňové konkurence existuje lídr trhu z pohledu daňových zákonů. Testovali roli lídra pro USA, Velkou Británii a Německo v období mezi lety 1968 a 2008 s tím výsledkem, že Spojené státy americké v tomto období mohly skutečně hrát roli určujícího subjektu v rámci daňové politiky vlád. Podobné aplikace mají značný význam, protože nezkoumají pouze dopady daňové konkurence, ale i interakce mezi jednotlivými rozhodnutími vlád, tedy proces samotné daňové konkurence.

Pochopitelným problémem, který vyvstává v souvislosti s daňovou konkurencí, je to, jakým způsobem ji měřit. Zde je nutné zmínit, že jakákoliv souhrnná metodika bude v této oblasti jistým způsobem zavádějící. Záleží totiž na tom, na jakou oblast se vláda zaměřuje, tedy kde chce být daňově konkurenceschopná. Přístupy k měření daňové konkurenceschopnosti se budou zabývat následující kapitoly.

2 Index mezinárodní daňové konkurenceschopnosti

Americká organizace Tax Foundation zabývající se daňovou problematikou určuje hodnoty speciálního indexu vztáženého právě k daňové konkurenceschopnosti – *International Tax Competitiveness Index*

(Pomerleau, 2016). Tento index se na základě právní úpravy daňové oblasti snaží komplexně vystihnout daňovou konkurenceschopnost jednotlivých států. Index sice může poskytnout základní představu o daňových zákonech, na stranu druhou však jen těžko bude podkladem pro rozhodování ekonomických subjektů. Jeho souhrnnost ho diskvalifikuje; nevystihuje totiž konkrétní požadavky dané korporace na daňové zákony.

2.1 Metodologie výpočtu

Index zahrnuje několik klíčových oblastí daňové právní úpravy, kterou se snaží zhodnotit, tyto oblasti jsou: daň z příjmu právnických osob, spotřební daně, majetkové daně, daň z příjmu fyzických osob a oblast mezinárodního zdanění (Pomerleau, 2016). Každá z těchto kategorií má navíc další dílčí subkategorie, v rámci kterých již jsou definovány jednotlivé proměnné. Tyto proměnné už mají přímou návaznost na daňové podmínky v jednotlivých zemích.

Pro samotné porovnání daňových podmínek je klíčové, jakým způsobem se interpretuje výsledek připadající vybraným zemím. Organizace Tax Foundation z tohoto pohledu využívá relativní přístup, kdy první a nejlepší v dané kategorii (stejně platí i pro subkategorie) získá ohodnocení ve výši 100 (Pomerleau, 2016). Nejedná se tedy o dosažení maximálního možného počtu bodů, ale o nejlepší výsledek v rámci množiny sledovaných zemí. Z pohledu podstaty daňové úpravy ani nelze obecně určit nejlepší možný výsledek. Proto hodnocení každé země ukazuje, jak se liší relativně od nejlepší země na daňově konkurenčním trhu.

Postup určení hodnoty začíná výpočtem směrodatné odchylky a průměru pro každou určenou proměnnou (Pomerleau, 2016). Vzhledem k tomu, že každá proměnná má jiný charakter, je nutné tyto data standardizovat. Například sazby daní z příjmu právnických osob mají jiný interval než sazby daní z příjmu fyzických osob. Po standardizaci již mají v modelu všechny proměnné stejný význam. Střední hodnota je nula s tím, že směrodatná odchylka má hodnotu 1 (Pomerleau, 2016). Minusová hodnota takto přepočtené proměnné pak indikuje horší hodnotu z hlediska daňové konkurenceschopnosti. Výsledné hodnoty pro jednotlivé proměnné se musí zvážit (každé přísluší stejná váha) a následně sečíst (Pomerleau, 2016). Obdobně se následně zváží výsledky v subkategoriích a následně také v kategoriích.

Pro výpočet konečné hodnoty indexu musí být výsledky jednotlivých proměnných upraveny, protože na základě dosavadního postupu jsou některé hodnoty proměnných záporné. Proto se ke všem hodnotám přičte

v dané kategorii hodnota opačná od té nejnižší plus 1, takže nejmenší hodnota bude právě jedna (Pomerleau, 2016). Druhá úprava vede k efektu, aby nejlepší země měla hodnotu indexu na úrovni 100. Výsledek každé země je proto vydělen hodnotou toho nejlepšího. Následující výsledek má tedy charakter procentuální hodnoty nejlepší země.

2.2 Hodnoty indexu ITCI za rok 2016

Nejvyšší hodnotu tohoto indexu vykázala právní úprava Estonska, dle uvedené metodologie má tedy skóre ve výši 100,0, nejhůře potom dopadla Francie (Pomerleau, 2016). Česká republika se umístila na 13. místě a má hodnotu 70,0, což je nadprůměrný výsledek. Z pohledu přilákání nadnárodních společností patří k daňově konkurenceschopným státy buď s výhodnějšími podmínkami pro zdanění firem, nebo v oblasti mezinárodního zdanění. Nejlepší hodnocení v oblasti mezinárodního zdanění obdrželo Nizozemsko (Pomerleau, 2016). Nizozemsko tak má dle tohoto indexu předpoklady oslovit řadu mezinárodních společností.

3 Daňová konkurenceschopnost dle KPMG

Tato kanadská společnost se zabývá konkurenceschopností zemí z pohledu podnikání v nich. Zaměřují se hlavně na náklady spojené s podnikáním v dané lokalitě (KPMG LLP, 2016). Jednou složkou nákladů jsou rovněž náklady daňové. Daňovou konkurenceschopnost měří pomocí celkového daňového indexu - Total Tax Index (KPMG LLP, 2016).

3.1 Metodologie výpočtu

Výpočet indexu vychází z daňových nákladů podniků rozdělených do následujících skupin: daň z příjmu, kapitálové daně, daně z obratu, majetkové daně, místní podnikatelské daně a zákonné náklady na pracovníky (KPMG LLP, 2016). Výpočet celkového daňového indexu vychází z celkových placených daní firmou daného oboru v daném místě; tato hodnota je pak vydělením vztažena k základně vyjádřené v daňových nákladech obdobné firmy působící v USA. Proto je hodnota tohoto indexu pro USA ve výši 100.

Druhé měřítko pro hodnocení lokality podnikání z pohledu daňové zátěže přímo vychází z efektivní daňové sazby a je vypočteno jako podíl zaplacených daní danou společností k standardizovanému příjmu před odečtením daně z příjmu (KPMG LLP, 2016).

3.2 Hodnoty indexu TTI za rok 2016

Výsledky za rok 2016 ukazují, že nejlepší v oblasti daňových nákladů byla Kanada s hodnotou tohoto indexu 52,4, druhá Velká Británie (64,5) a třetí Nizozemsko (KPMG LLP, 2016). Nejhůře si dle tohoto indexu stojí Francie s hodnotou 136,6. Avšak zde je vhodné upozornit na fakt, že tato hodnota se oproti minulému hodnocení za rok 2014 významně snížila (KPMG LLP, 2016). Tento vývoj tedy indikuje zlepšení Francie, byť stále za jinými zeměmi zaostává. Pohled KPMG na daňovou konkurenceschopnost je tedy zaměřen pouze na nákladové hledisko placení daní. Takto koncipovaný index ovšem nedává informaci o dalších aspektech právní úpravy, které nelze vyjádřit numericky.

4 Další způsoby měření daňové konkurenceschopnosti

Aktivita spočívající ve snaze změřit daňovou konkurenceschopnost mají i další odborníci. Liapis et al. (2014) se zabývali daňovými režimy členských zemí EU. Využili hned několik metod k analýze daňového prostředí s důrazem na hledání podobných rysů, resp. odlišností daňových systémů sledovaných zemí.

4.1 Metodologie

V rámci své studie se zaměřili na tři aspekty daňového systému zemí EU: DPH, daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob (Liapis et al., 2014). Co se samotných dat týče, tak použili data z Eurostatu a databáze OECD. K analýze sloužily základní charakteristiky daňových systémů a výběru daní zahrnující zákonné daňové sazby příslušných zemí, daně jako podíl na HDP, procento veřejných příjmů z celkového objemu daní.

Pokud se výzkum zaměřuje na podobnosti vybraných subjektů, jednou z možností je shluková analýza, která byla využita rovněž v rámci tohoto článku (Liapis et al., 2014). V rámci identifikace konkrétního vyjádření daňové konkurenceschopnosti vycházeli z panelové regrese s využitím modelu s fixními efekty. Vzhledem k výchozím datům, se kterými tato studie pracuje, pak definují novou proměnnou (typu dummy proměnné), která má být metrikou efektivnosti daňového systému pro danou daň (Liapis et al., 2014). Jedná se tedy o index specifický pro každou zemi měřící diferenci od průměrné konstanty v Evropě ve formě ovlivnění daňových příjmů jako procentech HDP. Pokud je vytvořena proměnná takového charakteru, pak lze být i hodnocením daňově konkurenční pozice daného státu.

4.2 Výsledky

Na základě shlukové analýzy lze rozlišit tři hlavní skupiny států dle charakteristik daňového režimu: do první patří převážně jihoevropské státy, druhou tvoří státy bývalého tzv. východního bloku včetně České republiky a třetí je představována státy západní Evropy v čele s Německem (Liapis et al., 2014). Vzhledem k politickým, historickým a kulturním rozdílům v jednotlivých oblastech jsou tyto tři skupiny předpokládáným výsledkem shlukové analýzy. Státy s podobným historickým vývojem a životním stylem mají sobě blízké rovněž i daňové zákony. Zajímavá je situace Dánska, kde se potvrzuje, že dánská daňová soustava je natolik specifická, že ji nelze přiřadit k žádné ze skupin (Liapis et al., 2014).

Samotné výsledky, týkající se těmito autory nově zavedené proměnné, indikují rovněž jisté rozdíly v daňových soustavách. Například v oblasti zdanění občanů zjistili, že vysoké daně uvalené na příjmy fyzických osob ze zemí bývalého tzv. východního bloku nepřináší značné příjmy pro státní rozpočet (Liapis et al., 2014). Co se týče výsledků tohoto indexu vyjadřující efektivitu daňového systému pro zdanění firem, tak provedená metoda poskytuje nejednoznačné výsledky. Vyšší fixní efekt lze však sledovat například u Kypru a Lucemburska, které jsou považovány za daňové ráje (Liapis et al., 2014). Lze tedy pozorovat jistý společný znak typický pro státy s podobnými východisky daňových soustav.

5 Diskuze

Snahy o změření daňové konkurenceschopnosti dávají problematice daní nový rozměr. Na základě daňových zákonů a skutečných ekonomických dat se snaží kvantifikovat daňovou soustavu příslušného státu ve formě předem definované relace se situací v ostatních státech. Index mezinárodní daňové konkurenceschopnosti organizace Tax Foundation přináší komplexní pohled na daňovou soustavu, protože postupně kvantifikuje jednotlivé aspekty daňových zákonů zemí OECD a následně je dává do relace. Vzhledem ke své stavbě však poskytuje základní představu rovněž o dílčích daňových tématech. Poradenská společnost KPMG se také snaží vystihnout daňovou konkurenceschopnost jednotlivých zemí. Vzhledem ke své činnosti se pak zaměřuje hlavně na daňové náklady samotných podniků. Problémem jejího indexu zůstává fakt, že ho z evropského pohledu zjišťuje jen pro malou skupinu států. Využitím pokročilých metod zpracování dat a hledání jednotlivých efektů lze rovněž jistým způsobem změřit postavení jednotlivých zemí z daňového pohledu. Liapis et al. (2014) dokázali identifikovat státy s podobnými prioritami v oblasti daní.

Zajímavá je pozice Francie, kterou dva indexy zařadili na poslední místo ze sledovaných zemí. Výsledky jednotlivých přístupů se však většinou liší, proto nelze přímo konstatovat, jak si který stát z pohledu daňové konkurenceschopnosti stojí. Roli zde hraje úhel pohledu na daňovou konkurenceschopnost, tedy jestli je na ni nahlíženo z pohledu podniků (případně občanů) a efektů pro ně samotné, nebo z pohledu vlád a vlivů na agregované veličiny (jako např. HDP). Další výzkumy by se tedy měly ubírat směrem ke konkrétnější analýze dopadů na jednotlivé subjekty a jejich aktivit.

Závěr

Snahy o změření daňové konkurenceschopnosti jednotlivých daňových soustav přináší důležité poznatky pro oblast daňové konkurence. Rozdílné výsledky jednotlivých přístupů jsou ovlivněny autory vybranými daty. Použité veličiny determinují zvolený způsob měření daňové konkurenceschopnosti. Navíc v daňové konkurenci hrají roli i kvalitativní a často obtížně měřitelné aspekty podnikatelského prostředí, proto je souhrnná kvantifikace velmi komplikovaná.

Samotná daňová konkurence bude i nadále významným tématem pro vlády, ale také pro střední a velké firmy. Tendence některých vlád a mezinárodních organizací bojovat proti daňové konkurenci se tříští se zájmy tzv. daňových rájů a podnikatelů. Přilákání nadnárodních společností je totiž zejména pro menší státy natolik výhodné, že se budou obdobné spolupráce zdráhat účastnit.

Z pohledu podniků byla daňová konkurence vždy výhodná pro velké subjekty, kterým nečiní problém přesunout své příjmy a danit je v oblasti, která je pro ně výhodná. Dnes přináší globalizace s informačními technologiemi tuto možnost širšímu spektru podnikatelů, a proto se daňová konkurence stává ještě sledovanějším tématem.

Poděkování

Při tvorbě příspěvku bylo čerpáno z prostředků grantu SGS_2017_022.

Literatura

Aggressive tax planning. (2017). [online], [2017-04-04]. OECD.
Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>

Altshuler, R., Goodspeed, T. J. (2015). Follow the Leader? Evidence on European and US Tax Competition. *Public Finance Review*, 43(4), 485–504.

Arcalean, C. (2017). International tax competition and the deficit bias. *Economic Inquiry*, 55(1), 51–72.

Bretschger, L., Hettich, F. (2002). Globalisation, Capital Mobility and Tax Competition: Theory and Evidence for OECD Countries. *European journal of political economy*, 18(4), 695–716.

Competitive Alternatives. KPMG's guide to international business locations costs. (2016). [online], [2017-04-04]. KPMG LLP. Dostupné z: https://www.competitivealternatives.com/reports/compalt2016_report_vol1_en.pdf

Focus on Tax. KPMG's guide to international tax competitiveness. (2016). [online], [2017-04-04]. KPMG LLP. Dostupné z: https://www.competitivealternatives.com/reports/compalt2016_report_tax_en.pdf

Liapis, K. J., Galanos, C. L., Politis, E. D., Kantianis, D. D. (2014). A Quantitative Approach to Measure Tax Competitiveness Between EU Countries. *International journal of economic sciences and applied research*, 7(3), 7–23.

Pomerleau, K. (2016). *International Tax Competitiveness Index 2016*. Washington: Tax Foundation.

Redoano, M. (2014). Tax competition among European countries. Does the EU matter? *European Journal of Political Economy*, 34, 353–371

Remeur, C. (2015). *Tax policy in the EU*. [online], [2017-04-04]. European Parliamentary Research Service. Dostupné z: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA\(2015\)549001_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/549001/EPRS_IDA(2015)549001_EN.pdf)

Sorbe, S., Johansson, Å. (2017). International tax planning, competition and market structure. *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1358.

Kontaktní údaje na autora

Ing. Vít Jedlička
Univerzita Pardubice
Studentská 95, 532 10 Pardubice
e-mail: vit.jedlicka@student.upce.cz