

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

Evidenčné číslo: 101006/B/2019/36100139011296516

KOMPARÁCIA ZDAŇOVANIA SPOLOČNOSTÍ VO VYBRANÝCH
KRAJINÁCH EÚRÓPSKEJ ÚNIE

(DÁNSKO, FÍNSKO, ŠVÉDSKO)

Bakalárska práca

Bratislava 2019

Maroš Pavlina

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

NÁRODOHOSPODÁRSKA FAKULTA

**KOMPARÁCIA ZDAŇOVANIA SPOLOČNOSTÍ VO VYBRANÝCH
KRAJINÁCH EURÓPSKEJ ÚNIE**

(DÁNSKO, FÍNSKO, ŠVÉDSKO)

Bakalárska práca

Študijný program: Financie, bankovníctvo, investovanie

Študijný odbor: Financie, bankovníctvo, investovanie

Školiace pracovisko: Katedra financií

Vedúci záverečnej práce: Ing. Jana Kušnírová PhD.

Bratislava 2019

Maroš Pavlina

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval samostatne a že som uviedol všetku použitú literatúru.

Dátum:

.....

(podpis študenta)

Pod'akovanie

Touto cestou by som chcel pod'akovať vedúcej bakalárskej práce Ing. Jane Kušnírovej, PhD. za jej odborné rady, pripomienky a návrhy, ktoré mi pomohli pri vypracovaní bakalárskej práce.

ABSTRAKT

PAVLINA, Maroš: Komparácia zdaňovania spoločností vo vybraných krajinách Európskej Únie. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Národohospodárska fakulta; Katedra financií. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Jana Kušnírová, PhD. – Bratislava: NHF EU, 2019, počet strán: 47

Cieľom záverečnej práce je poskytnúť komplexný pohľad na problematiku zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách Európskej Únie a vykonať komparáciu zdaňovania právnických osôb v týchto krajinách. Z komparácie identifikovať spoločné resp. rozdielne znaky a z nich vyplývajúce výhody a nevýhody zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách. Práca je rozdelená do štyroch kapitol. Obsahuje 6 grafov, 6 tabuliek a 1 schému. Prvá kapitola je venovaná vymedzeniu viacerých kategórií týkajúcich sa korporátnej dane, počnúc samotným významom, postavením, ukazovateľmi či trendmi súvisiacimi s diskutovanými témami a vývojom základných ukazovateľov v rámci EÚ. V ďalšej časti sa charakterizuje cieľ práce a metódy, prostredníctvom ktorých dochádza k naplneniu cieľa. Záverečná kapitola sa zaoberá problematikou zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách EÚ, ktorými sú Dánsko, Fínsko a Švédsko. Kapitola pozostáva zo všeobecnej charakteristiky daňových systémov a porovnania zdaňovania právnických osôb v týchto krajinách. V rámci komparácie sú hodnotené jednotlivé ukazovatele (sadzba korporátnej dane, pomer príjmov z korporátnej dane k HDP, pomer príjmov z korporátnej dane k všetkým daňovým príjmom) či položky ovplyvňujúce výšku daňového základu právnických osôb. Výsledkom riešenia danej problematiky je vymedzenie spoločných a rozdielnych znakov zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách. Následne sú identifikované výhody resp. nevýhody zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách, prípadne odporúčania pre jednotlivé krajiny.

Kľúčové slová: daň, daň z príjmu právnických osôb, daňový systém, ukazovatele zdaňovania právnických osôb, položky ovplyvňujúce základ dane

ABSTRACT

PAVLINA, Maroš: Comparison of Corporate taxes in Selected Countries of the European Union. – University of Economics in Bratislava. Faculty of National Economy; Department of Finance. – Head of Thesis: Ing. Jana Kušnírová, PhD. – Bratislava: NHF EU, number of pages: 47

The aim of the bachelor thesis is to provide a comprehensive view of the issue of corporate taxation in selected countries of the European Union and to make a comparison of corporate taxation in these countries. From the comparison, identify common or different features and the resulting advantages and disadvantages of corporate taxation in selected countries. The work is divided into four chapters. It contains 6 graphs, 6 tables and 1 scheme. The first chapter is devoted to the definition of several categories related to corporate tax, starting with the importance, position, indicators or trends related to the topics discussed and the development of basic indicators within the EU. The next part describes the goal of the work and the methods by which the goal is fulfilled. The final chapter deals with the issue of corporate taxation in selected EU countries, which are Denmark, Finland and Sweden. The chapter consists of the general characteristics of tax systems and the comparison of corporate taxation in these countries. Within the comparison, individual indicators (corporate tax rate, ratio of corporate income tax to GDP, ratio of corporate income tax to all tax revenues) or items affecting the corporate tax base are evaluated. The solution to this issue is to define common and different features of corporate taxation in selected countries. Subsequently, the advantages and disadvantages of corporate taxation in selected countries are identified, as well as recommendations for individual countries.

Key words: tax, corporate tax, tax system, indicators of corporate taxation, items influencing tax base

Obsah

ÚVOD	8
Zdaňovanie príjmov právnických osôb (teória a prax)	9
Trendy v zdaňovaní právnických osôb v Európskej Únii	13
CIEĽ PRÁCE	16
METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA.....	18
Charakteristika daňových systémov v Dánsku, Fínsku a Švédsku.....	19
Daňový systém Dánska	20
Daň z príjmu právnických osôb v Dánsku.....	22
Daňový systém Fínska	25
Daň z príjmu právnických osôb vo Fínsku	27
Daňový systém Švédska.....	31
Daň z príjmu právnických osôb vo Švédsku	33
Zhrnutie	36
ZÁVER	38
ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY	42

ÚVOD

Daňová politika plní úlohu nástroja hospodárskej politiky, prostredníctvom ktorého vlády dokážu ovplyvňovať ekonomické, sociálne či environmentálne záležitosti v krajine. Úlohou vlád je prostredníctvom jednotlivých typov daní v daňovej sústave pozitívne ovplyvňovať hospodársky život v krajine. Nezanedbateľný vplyv v rámci daňových sústav v jednotlivých krajinách má daň z príjmu právnických osôb. Práve dani z príjmu právnických osôb sa bude primárne venovať táto záverečná práca. V jednotlivých kapitolách tejto práce budú obsiahnuté informácie o základných náležitostiach dane z príjmu právnických osôb vo všeobecnosti a tiež budú aplikované na konkrétne podmienky vo vybraných krajinách. Hlavným cieľom práce je porovnanie zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách EÚ a následne na základe tohto porovnania identifikácia spoločných resp. rozdielnych znakov, výhod resp. nevýhod zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách. V tejto práci sa zameriavame na porovnávanie zdaňovania právnických osôb v Dánsku, Fínsku a Švédsku.

Prvá kapitola sa zameriava na vymedzenie postavenia dane z príjmu právnických osôb v rámci klasifikácie daní. V tejto kapitole budú tiež obsiahnuté pohľady jednotlivých autorov na opodstatnenosť samotnej existencie dane z príjmu právnických osôb. Ďalej sa budeme zaoberať postojmi EÚ vo vzťahu k dani z príjmu právnických osôb a s tým súvisiacich diskusií jednotlivých odborníkov na túto tému. Záver prvej kapitoly bude zameraný na trendy v EÚ vo vývoji jednotlivých ukazovateľov týkajúcich sa zdaňovania právnických osôb.

V druhej kapitole budú vymedzené hlavné ciele tejto práce a následne v tretej kapitole budú priblížené metódy, ktoré poslúžia na dosiahnutie cieľov záverečnej práce.

Posledná kapitola bude zameraná na zdaňovanie právnických osôb vo vybraných krajinách, ktoré sú Dánsko, Fínsko a Švédsko. Úvod kapitoly sa bude zaoberať všeobecnou charakteristikou daňových systémov ako celku v škandinávskych krajinách. V ďalších častiach si pri každej krajine v úvode uvedieme stručný pohľad na komplexné daňové systémy v Dánsku, Fínsku a Švédsku a následne sa bližšie zameriame na zdaňovanie právnických osôb v týchto krajinách. V závere kapitoly bude vykonaná komparácia zdaňovania spoločností v týchto krajinách a identifikácia spoločných a rozdielnych znakov a z toho vyplývajúcich možných výhod a nevýhod.

Zdaňovanie príjmov právnických osôb (teória a prax)

Dane vo všeobecnosti možno rozdeliť na priame a nepriame. Pri priamych daniach je platiteľom dane a daňovníkom tá istá osoba. Pri nepriamych daniach platiteľ dane platí daň sprostredkované, prostredníctvom nákupu tovarov a služieb, patrí sem napríklad daň z pridanej hodnoty. Medzi priame dane patria dane z príjmu, ktoré súhrne zahŕňajú dane z príjmov fyzických osôb a dane z príjmov právnických osôb. Pre účely záverečnej práce sa ďalej budeme zaoberať daňou z príjmu právnických osôb. Daň z príjmu právnických osôb, ktorú možno inak nazývať aj daňou zo zisku, je v zahraničných publikáciách najčastejšie označovaná ako korporátna daň (corporate tax). Podľa OECD je daň z príjmu právnických osôb možné definovať ako daň platenú z čistého zisku právnických osôb. Patrí sem aj daň z kapitálových výnosov podnikov. Daň z príjmu právnických osôb v sebe zahŕňa ekonomický, politický či sociálny rámec. Pre účely porovnávania krajín je vyjadrovaný v percentách ako pomer k HDP alebo v percentách celkového zdanenia.

Weichenrieder¹ sa zaoberá významom existencie zdaňovania príjmov právnických osôb. Na jednej strane stojí argument, podľa ktorého právnické osoby využívajú rovnako ako fyzické osoby vybrané služby, ktoré sú poskytované verejným sektorom (napr. verejná infraštruktúra, právna ochrana). Preto by právnické osoby mali byť zdaňované rovnako ako fyzické osoby, aj keď neexistuje priamy vzťah medzi daňou, ktorú podniky zaplatia zo svojho zisku a hodnotou statkov, ktoré podniky využívajú. Na druhej strane, právnické osoby, spoločnosti sú tvorené jednotlivcami, ktorí už podliehajú zdaneniu daňou z príjmu fyzických osôb, dochádza tak k dvojitému zdaneniu. Devereux a Sorensen (2006)² označujú za primárny dôvod zdaňovania podnikov skutočnosť, že by bolo náročné po administratívnej stránke, vyberať dane zo všetkých kapitálových príjmov, ktoré vzniknú akejkoľvek osobe. Ako jeden z ďalších dôvodov uvádzajú zdanenie týkajúce sa zahraničných podnikov, tým že vlády poskytujú zdroje v podobe infraštruktúry a ochrany práv, majú nárok podieľať sa na výnosoch získaných zahraničnými investormi v rámci ich jurisdikcie. Mintz (1995)³ tvrdí, že existujú cielenejšie formy náhrady nákladov, ktoré vznikajú pri činnosti korporácií, ako daň z príjmu

¹ WEICHENRIEDER, Alfons J. (Why) do we need corporate taxation?. 2005.

² DEVEREUX, Michael P.; SØRENSEN, Peter Birch. The corporate income tax: international trends and options for fundamental reform. Brussels: European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 2006.

³ MINTZ, Jack. The corporation tax: A survey. *Fiscal Studies*, 1995, 16.4: 23-68.

právnických osôb. Napr. ak korporácie pri svojej činnosti v dôsledku využívania automobilovej dopravy ničia cesty, prípadne znečisťujú ovzdušie, náhradou by malo myto resp. daň z benzínu.

Medzi hlavné priority EÚ vo všeobecnosti patrí vytvorenie spravodlivých podmienok pre všetky krajiny v rámci jednotného trhu. Brochner (2008)⁴ identifikuje ako hlavný cieľ EÚ vytvoriť také integrované hospodárske spoločenstvo, v ktorom voľný pohyb tovarov, služieb či výrobných faktorov nebude deformovaný hospodárskymi politikami jednotlivých štátov EÚ. Jednotný trh ponúka občanom a spoločnostiam v EÚ množstvo výhod. Jeho základy vychádzajú zo 4 základných slobôd. Sloboda pohybu tovarov, služieb, práce a kapitálu. Hlavným motívom jednotného trhu je tiež zabezpečenie efektívneho rozdelenia zdrojov. Vysoká mobilita kapitálu môže spôsobiť, že niektoré krajiny v snahe prilákať zahraničných investorov budú motivované znížiť sadzby na daň z príjmu právnických osôb. Taktiež v dôsledku existencie 28 rôznych daňových systémov v rámci EÚ, môžu byť veľké spoločnosti motivované využívať rozmanitosť daňových systémov a presunúť svoje zisky do jurisdikcií s nižším daňovým zaťažením. Tieto javy môžu spôsobiť rôzne deformácie daňových príjmov, či nesprávne rozdelenie zdrojov v Únii. Dávajú tak podnet na diskusiu o opodstatnenosti istej formy koordinácie daňových systémov v EÚ. Predmetom týchto diskusií je najčastejšie práve oblasť zdaňovania príjmov právnických osôb, kde existuje najväčší priestor na zosúladenie krokov v daňovej politike. Európska Komisia sa snaží minimalizovať negatívne prejavy spojené so zdaňovaním právnických osôb prostredníctvom koordinácie daňových systémov krajín a naplňať tak cieľ Európskej únie, ktorým je podpora udržateľného rastu a investícií v rámci spravodlivejšieho a hlbšieho jednotného trhu. V spojitosti s koordináciou daňových systémov sa objavujú názory o negatívnych prejavoch daňovej konkurencie a o potrebe harmonizácie daňových systémov v EÚ. V tejto téme sa odborná verejnosť často rozchádza a je možné registrovať rozdielne názory na výhody a nevýhody daňovej konkurencie, resp. daňovej harmonizácie.

Európska komisia vo svojej činnosti opakovane zdôrazňuje potrebu na uplatnenie daňovej koordinácie v rôznych podobách, keďže existuje niekoľko dôvodov na užšiu koordináciu v oblasti zdaňovania spoločností v rámci EÚ. V snahe o vyššiu efektívnosť a spravodlivosť daňového systému sa Európska komisia od roku 2001 snaží s rôznymi úpravami o implementáciu spoločného konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb

⁴ BRØCHNER, Jens, et al. The dilemmas of tax coordination in the enlarged European Union. CESifo Economic Studies, 2007, 53.4: 561-595.

(CCCTB). Podľa CCCTB by sa spoločnosti neriadili daňovými zákonmi členských štátov, ale bol by zavedený jednotný postup výpočtu základu dane. Návrhy smerníc o CCCTB boli s určitými zmenami navrhované Európskou komisiou v rokoch 2011 a 2016. Podľa týchto smerníc by spoločnosti pôsobiace na trhu v rámci EÚ podávali jedno konsolidované daňové priznanie. Daňový základ by bol vypočítaný na základe vopred stanoveného kľúča, ktorý by zohľadňoval napr. kapitál či počet zamestnaných ľudí v krajinách. Z tohto daňového základu by spoločností odvádzali daň podľa sadzieb na daň z príjmu právnických osôb v jednotlivých členských krajinách. Európska komisia aj vo svojom akčnom pláne z roku 2015 pre spravodlivé a efektívne zdaňovanie právnických osôb označuje zdaňovanie podnikov za základný prvok spravodlivého a efektívneho daňového systému.⁵ Poukazuje na problémy, ktoré vznikajú v dôsledku nedostatočnej koordinácie daňových systémov. Sú to najmä problémy spojené s umelým presunom ziskov, vysokými nákladmi, administratívnou záťažou, či stále existujúce dvojité zdanenie niektorých podnikov. Zdôrazňuje tiež potrebu zvýšenia koordinácie daňových systémov členských krajín EÚ.

Názory jednotlivých autorov na daňovú konkurenciu resp. harmonizáciu sa rozchádzajú. Podľa D. J. Mitchella (2004), daňová konkurencia existuje vtedy, keď ľudia dokážu znížiť svoje daňové zaťaženie presunom kapitálu alebo práce z jurisdikcií s vyšším daňovým zaťažením do jurisdikcií s nižším daňovým zaťažením.⁶ To je podľa Mitchella jeden z dôvodov, prečo by daňová konkurencia mala byť oslavovaná, a nie trestaná. V podobnom duchu sa vyjadruje aj ďalší zástanca daňovej konkurencie Tiebout (1956), ktorý je okrem iného známy aj svojou hypotézou, podľa ktorej „občania volia svojimi nohami“.⁷ To znamená, že občania sa sťahujú do jurisdikcií, kde môžu v čo najvyššej miere uspokojiť svoje potreby. Zástancovia daňovej konkurencie sa zhodne snažia poukázať na funkčnosť daňovej konkurencie v snahe dosiahnuť čo najvyššiu efektívnosť v ekonomike, podľa nich daňová konkurencia pôsobí ako „harmonizátor“ a dokáže vyvolať harmonizáciu daňových systémov, keďže jednotlivé krajiny v snahe prilákať kapitál a pracovnú silu musia reagovať na zmeny v daňovej politike u svojich obchodných konkurentov. Daňová konkurencia v rámci EÚ taktiež napomáha novým členským krajinám rýchlejšie sa vyrovnáť vyspelejším krajinám v rámci EÚ, čo patrí k hlavným cieľom samotnej existencie EÚ. Kritici

⁵ A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, Dostupné na: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf

⁶ MITCHELL, Daniel J. The economics of tax competition: harmonization vs. liberalization. Index of Economic Freedom, Heritage Foundation, 2004, 25: 38.

⁷ TIEBOUT, Charles M. A pure theory of local expenditures. Journal of political economy, 1956, 64.5: 416-424.

daňovej konkurencie sa snažia poukazať na to, že daňová konkurencia nedokáže zabezpečiť stabilné daňové príjmy a vedie k neefektívnemu poskytovaniu verejných služieb. Vyjadrujú tiež obavu, že daňová konkurencia vedie k znižovaniu úrovne zdaňovania kapitálových príjmov. Zodrow (2003) hovorí o najhoršom scenári, kedy daňová konkurencia vedie k „race to the bottom“, teda k situácii, keď sa krajiny vzdajú zdaňovania kapitálových príjmov a spoliehajú sa výlučne na zdaňovanie príjmov z práce a spotreby.⁸ Devereux poukazuje aj na rôzne technické problémy, ktoré vznikajú v dôsledku rozdielny daňových systémov krajín, napr. v oblasti transferových cien, či fúzií spoločností z rôznych krajín.⁹ Zástancovia daňovej harmonizácie (Devereux, Loretz, Nerudová) zhodne opisujú situáciu pri daňovej konkurencii, keď jednotlivé daňové subjekty sa snažia platiť dane v takej jurisdikcii, kde je daňové zaťaženie nižšie a naopak využívať služby jurisdikcie s vyšším daňovým zaťažením. Podľa D. Nerudovej by harmonizácia v oblasti zdaňovania korporácií znamenala ušetrenie dodatočných nákladov, ktoré vznikajú z dôvodu rozdielnosti daňových systémov, vyriešil by sa problém transferových cien v Európskej únii a taktiež by došlo k zjednodušeniu medzinárodných operácií.¹⁰ Prekážkou v zavedení daňovej harmonizácie môže byť neochota krajín vzdať sa suverenity v oblasti daňovej politiky a fiškálnej autonómie.

Debaty o harmonizácii daňových systémov sa v EÚ vedú prakticky už od jej vzniku. Podľa názoru Claudia Radaelliho Európska únia čelí politickej dileme, kde si musí vybrať, či sa vyhne centralizácii daňovej politiky krajín Európskej únie alebo sa vyhne nežiaducim dôsledkom neohraničenej daňovej konkurencie medzi krajinami Európskej únie.¹¹ Podľa Sorensena (2004) sa preferencie krajín po harmonizácii daní môžu líšiť v závislosti od veľkosti ekonomiky.¹² Preferencie menších ekonomík sú pravdepodobne menšie ako preferencie veľkých ekonomík. Tento predpoklad je založený na väčšej pružnosti daňových základov v menších krajinách, ktoré sú schopné rôznymi daňovými úľavami prilákať veľké množstvo zahraničných investorov a kapitálu. Väčšie krajiny majú tendenciu udržiavať stabilne vyššie daňové sadzby v dôsledku vyššej zásoby kapitálu v krajine a malého predpokladu jeho odlivu. Na základe tohto tiež možno predpokladať, že na základe daňovej

⁸ ZODROW, George R. Tax competition and tax coordination in the European Union. *International tax and public finance*, 2003, 10.6: 651-671.

⁹ DEVEREUX, Michael P.; PEARSON, Mark. *Corporate tax harmonisation and economic efficiency*. London: Institute for Fiscal Studies, 1989.

¹⁰ NERUDOVI, Danuše, et al. Tax competition and tax harmonization in the European Union. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2015, 52.6: 135-144.

¹¹ RADAELLI, Claudio. *The politics of corporate taxation in the European Union: Knowledge and international policy agendas*. Routledge, 2013.

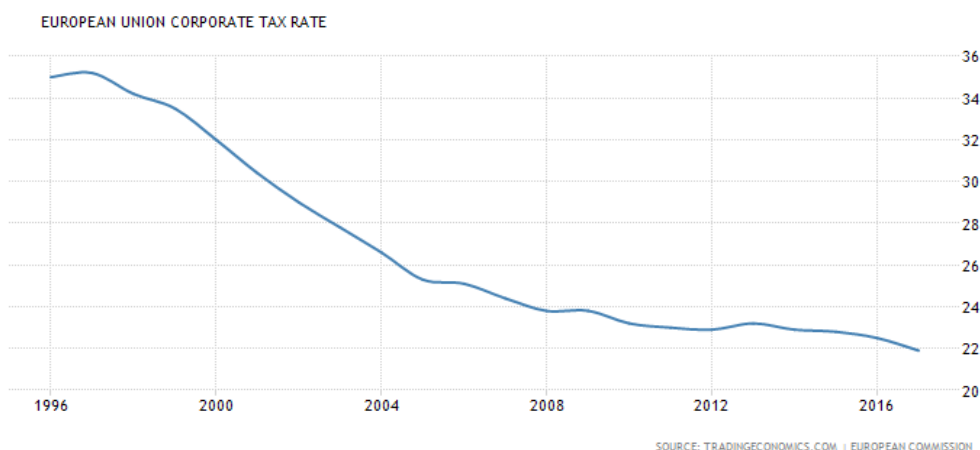
¹² SØRENSEN, Peter Birch. International tax coordination: regionalism versus globalism. *Journal of Public Economics*, 2004, 88.6: 1187-1214.

harmonizácie by malé krajiny zaznamenali straty, zatiaľ čo veľké ekonomiky by dosiahli relatívne nízke zisky.

Trendy v zdaňovaní právnických osôb v Európskej Únii

Daň z príjmu právnických osôb tvorila v roku 2016 približne 2,6 % z celkového HDP a 6,8 % všetkých daňových príjmov v EÚ.¹³ Je 4. najvyšším daňovým príjmom v EÚ. Najzákladnejším meradlom v oblasti daní z príjmu právnických osôb je nominálna daňová sadzba (Devereux, Sorensen 2006).¹⁴ Trendom v oblasti daňových sadzieb dane z príjmu právnických osôb v EÚ či OECD je už dlhodobo ich pokles. Tento proces možno sledovať už od druhej polovice 80. rokov minulého storočia a najmä v 90 rokoch po liberalizácii kapitálových trhov, kedy krajiny začali vo výraznej miere znižovať tieto daňové sadzby. Od roku 1996 klesli priemerné daňové sadzby dane z príjmu právnických osôb v EÚ z 35 % na 21,9 % v roku 2018 (graf č.1).

Graf 1: Priemerná daňová sadzba z príjmu právnických osôb v EÚ (1996 -2018),
Zdroj: Tradingeconomics.com : European commission



Z údajov tabuľky 1 možno porovnať vývoj sadzieb korporátnej dane od roku 2003 do roku 2018. V roku 2003 malo 6 krajín súčasnej EÚ sadzby korporátnej dane nižšie alebo rovné 20 %, v roku 2018 je takýchto krajín 14, čo predstavuje polovicu z celkového počtu krajín EÚ.¹⁵ Opačný vývoj nastal pri krajinách, ktoré zdaňovali právnické osoby sadzbami vyššími

¹³ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

¹⁴ DEVEREUX, Michael P.; SØRENSEN, Peter Birch. The corporate income tax: international trends and options for fundamental reform. Brussels: European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 2006.

¹⁵ V roku 2003 bolo v EÚ 15 krajín, 5 krajín (Chorvátsko, Cyprus, Litva, Lotyšsko, Maďarsko) zo spomínaných 6 nebolo súčasťou EÚ v roku 2003

alebo rovnými 30 %. Kým v roku 2003 malo takúto sadzbu polovica súčasného počtu EÚ, dnes sú to 4 krajiny.¹⁶ V troch krajinách (z toho iba 2 patria v súčasnosti do EÚ) sa za toto sledované obdobie sadzba na dane z príjmu právnických osôb zvýšila (Cyprus, Lotyšsko, Island), 3 krajiny daňovú sadzbu nezmenili (Írsko, Litva, Malta).¹⁷

Tabuľka 1 Sadzby na daň z príjmu právnických osôb v EÚ + Island, Nórsko (2003-2018),
Zdroj: Taxation trends report 2018, European Commission

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Belgium	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	34.0	29.6
Bulgaria	23.5	19.5	15.0	15.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0
Czech Republic	31.0	28.0	26.0	24.0	24.0	21.0	20.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Denmark	30.0	30.0	28.0	28.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	24.5	23.5	22.0	22.0	22.0
Germany	39.6	38.3	38.7	38.7	38.7	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2	30.2
Estonia	26.0	26.0	24.0	23.0	22.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	21.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Ireland	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Greece	35.0	35.0	32.0	29.0	25.0	35.0	35.0	24.0	20.0	20.0	26.0	26.0	29.0	29.0	29.0	29.0
Spain	35.0	35.0	35.0	35.0	32.5	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	25.0	25.0	25.0
France	35.4	35.4	35.0	34.4	34.4	34.4	34.4	34.4	36.1	36.1	38.0	38.0	38.0	34.4	34.4	34.4
Croatia	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	18.0	18.0
Italy	38.3	37.3	37.3	37.3	37.3	31.4	31.4	31.4	31.4	31.3	31.3	31.3	31.3	31.3	27.8	27.8
Cyprus	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	10.0	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5
Latvia	19.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	20.0
Lithuania	15.0	15.0	15.0	19.0	18.0	15.0	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Luxembourg	30.4	30.4	30.4	29.6	29.6	29.6	28.6	28.6	28.8	28.8	29.2	29.2	29.2	29.2	27.1	26.0
Hungary	19.6	17.6	17.5	17.5	21.3	21.3	21.3	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6	20.6	10.8	10.8
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Netherlands	34.5	34.5	31.5	29.6	25.5	25.5	25.5	25.5	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Austria	34.0	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Poland	27.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portugal	33.0	27.5	27.5	27.5	26.5	26.5	26.5	29.0	29.0	31.5	31.5	31.5	29.5	29.5	29.5	31.5
Romania	25.0	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenia	25.0	25.0	25.0	25.0	23.0	22.0	21.0	20.0	20.0	18.0	17.0	17.0	17.0	17.0	19.0	19.0
Slovakia	25.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	19.0	23.0	22.0	22.0	22.0	21.0	21.0
Finland	29.0	29.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	26.0	24.5	24.5	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Sweden	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	26.3	26.3	26.3	26.3	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0	22.0
United Kingdom	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	28.0	28.0	28.0	26.0	24.0	23.0	21.0	20.0	20.0	19.0	19.0
Iceland	18.0	18.0	18.0	18.0	18.0	15.0	15.0	18.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0
Norway	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	28.0	27.0	27.0	25.0	24.0	23.0
Simple averages																
EU-28	27.8	26.6	25.3	25.1	24.4	23.8	23.8	23.2	23.0	22.9	23.2	22.9	22.8	22.5	21.9	21.9
EA-19	28.7	27.8	26.7	26.6	25.7	25.1	25.3	24.5	24.4	24.3	25.0	24.7	24.6	24.3	24.1	24.1

Viacero odborníkov (Overesch, Rincke¹⁸, Devereux, Loretz¹⁹) sa zaoberalo otázkou, či je príčinou poklesu daňových sadzieb snaha jednotlivých vlád prilákať zahraničných investorov prostredníctvom nízkych daňových sadzieb. Podľa Devereuxa a Loreta sa dá tento klesajúci trend takmer úplne vysvetliť prostredníctvom daňovej súťaže krajín v rámci mobility kapitálu. Takýto trend utvrdzuje obava z tzv. „race to the bottom“²⁰, ktorý môže spôsobiť narušenie

¹⁶ 2 krajiny neboli v roku 2003 súčasťou EÚ (Česko, Malta)

¹⁷ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

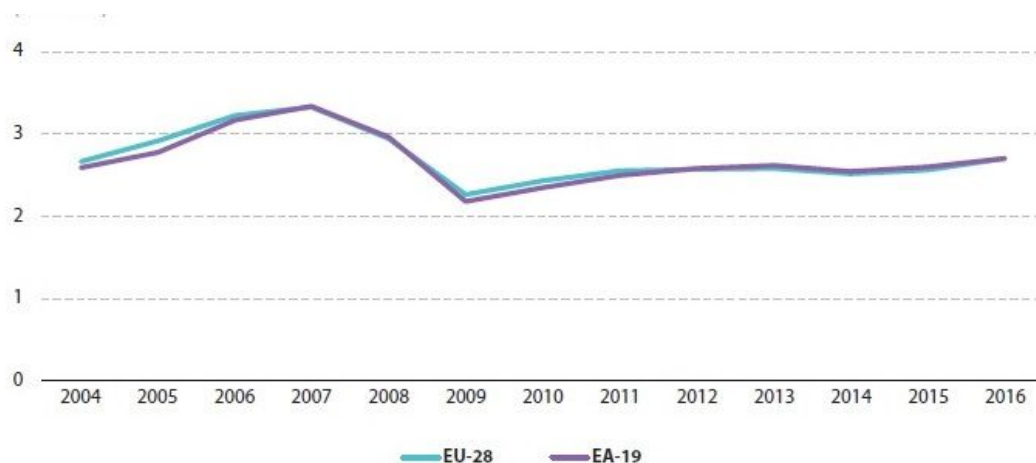
¹⁸ OVERESCH, Michael; RINCKE, Johannes. What drives corporate tax rates down? A reassessment of globalization, tax competition, and dynamic adjustment to shocks. The Scandinavian Journal of Economics, 2011, 113.3: 579-602.

¹⁹ DEVEREUX, Michael; LORETZ, Simon. What do we know about corporate tax competition?. 2012.

²⁰ Situácia, ktorá je vyvolaná daňovou súťažou medzi krajinami, krajiny vzdávajú zdaňovania kapitálových príjmov a spoliehajú sa výlučne na zdaňovanie príjmov z práce a spotreby.

daňových príjmov. Napriek jasnému dlhodobému poklesu daňových sadzieb v EÚ, príjmy korporátnej dane zostávajú relatívne stabilné (graf č.2).

Graf 2: Príjmy zo zdaňovania právnických osôb (% HDP),
Zdroj: Taxation trends report 2018, European Commission



Paradox znižovania sadzieb dane z príjmov právnických osôb a zároveň rastu príjmov z týchto daní vyvoláva otázku, ako vážna je hrozba daňovej konkurencie (Mooij, Nicodeme. 2007).²¹ Tento jav sa najčastejšie vysvetľuje rozširovaním základu dane z príjmov právnických osôb, ktorý môže byť spôsobený väčšou ziskovosťou podnikov, ale tiež aj prechodom subjektov z daňových základov pre fyzické osoby do daňových základov pre právnické osoby v dôsledku nižších sadzieb pre právnické osoby (Griffith, Miller, 2014).²² Tento prechod znamená, že sa zvýšia príjmy zo zdaňovania právnických osôb, no zároveň sa znížia príjmy zo zdaňovania fyzických osôb, to je podľa Mooija a Nicodema dôvodom, prečo možno považovať rast príjmov zo zdaňovania právnických osôb vzhľadom k HDP v niektorých prípadoch za zavadzajúci. Taktiež už dlhodobým trendom v EÚ je prechod zdaňovania priamych daní na nepriame, za hlavné dôvody sa označuje väčšia škodlivosť a distorzita priamych daní a vyššia efektivita výberu nepriamych daní.

²¹ DE MOOIJ, Ruud A.; NICODÈME, Gaëtan. Corporate tax policy and incorporation in the EU. *International Tax and Public Finance*, 2008, 15.4: 478-498.

²² GRIFFITH, Rachel; MILLER, Helen; O'CONNELL, Martin. Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of Public Economics*, 2014, 112: 12-23.

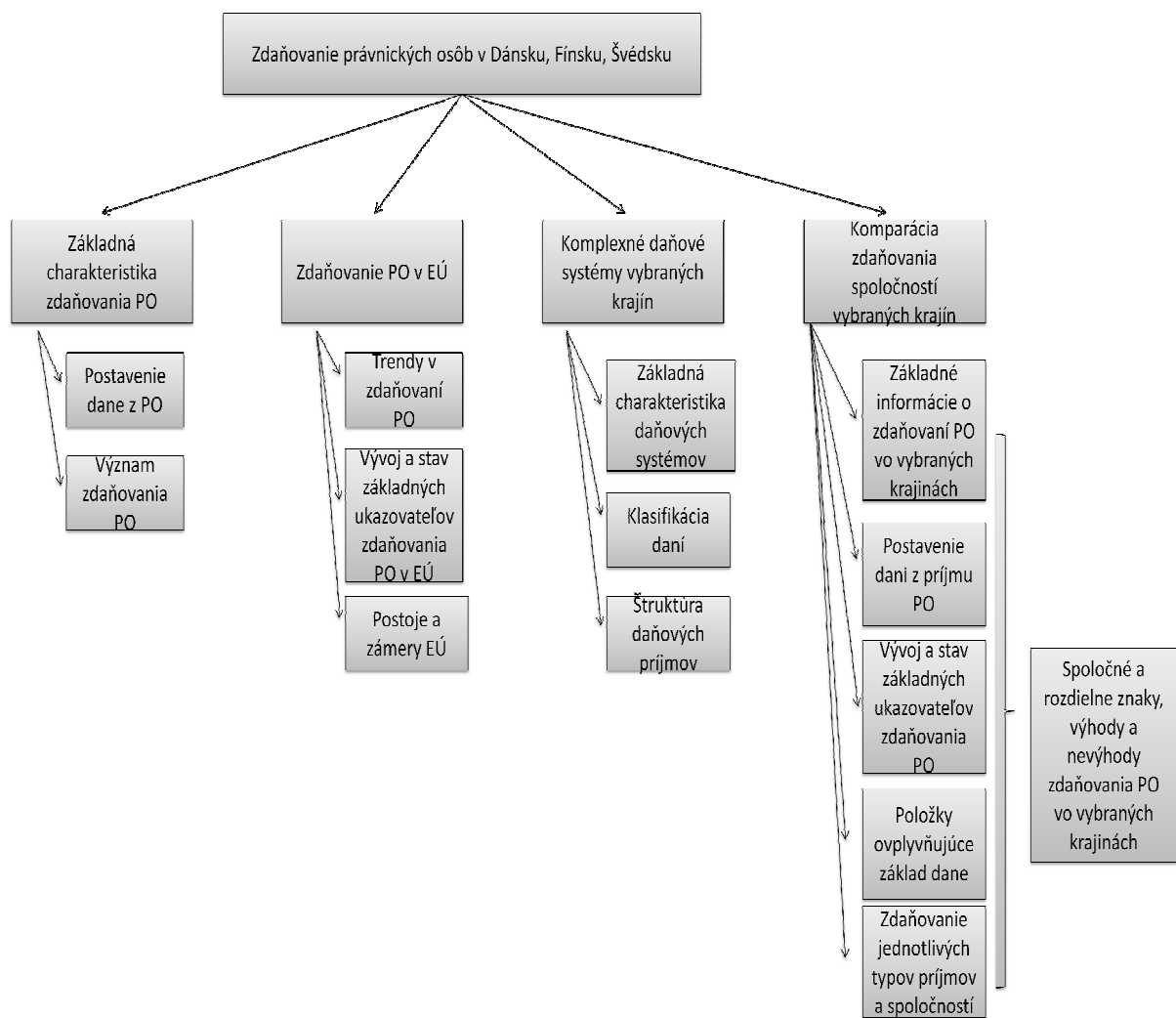
CIEĽ PRÁCE

Cieľom tejto bakalárskej práce je pokúsiť sa priblížiť systém zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách EÚ, ktorými sú pre účely tejto práce Dánsko, Fínsko a Švédsko. Popísať komplexne daňové systémy vo vybraných krajinách s bližším zameraním na zdaňovanie právnických osôb. Na základe zistených poznatkov vo vybraných krajinách EÚ vykonať komparáciu a následne identifikovať spoločné a rozdielne znaky, výhody a nevýhody v zdaňovaní právnických osôb v skúmaných krajinách. Predpokladom naplnenia hlavných cieľov je naplnenie jednotlivých čiastkových cieľov.

V rámci parciálnych cieľov v 1. kapitole je dôležité ozrejmiť si aké je postavenie daní z príjmu právnických osôb medzi ostatnými daniami. Zistiť, aké sú názory jednotlivých autorov na daň z príjmu právnických osôb z hľadiska samotného významu ich existencie. Priblížiť si, aké témy sú v súčasnosti predmetom diskusie v oblasti zdaňovania právnických osôb v EÚ a zároveň aké sú jej postoje a zámery v rámci týchto tém. Popísať aké sú trendy vo vývoji najdôležitejších ukazovateľov v zdaňovaní právnických osôb na úrovni EÚ, aby mohli byť podkladom pre porovnanie s vybranými krajinami. Pokúsiť sa ozrejmiť ako na seba vplývajú zmeny v jednotlivých ukazovateľoch. Prostredníctvom názorov v jednotlivých publikáciách priblížiť príčiny jednotlivých trendov. Toto sú parciálne ciele aplikované v 1. kapitole.

V rámci skúmaných krajín je potrebné v stručnosti popísať aká je spoločná základná charakteristika daňových systémov pre tieto krajiny. Následne je potrebné v stručnosti popísať ich daňové systémy a vymedziť postavenie daní z príjmu právnických osôb v daňových systémoch týchto krajín. Opísať aký je stav a vývoj základných ukazovateľov zdaňovania právnických osôb a porovnať ich s priemernými hodnotami EÚ. Ďalej je potrebné zhodnotiť aké typy nákladov majú vplyv na výpočet základu dane vo vybraných krajinách, akým spôsobom sú zdaňované jednotlivé typy príjmov a jednotlivé typy spoločností. Následne je potrebné vykonať komparáciu v zdaňovaní právnických osôb vybraných krajín. Na základe zhodnotenia a porovnania položiek ovplyvňujúcich základ dane, spôsobu zdaňovania jednotlivých typov príjmov a spoločností určiť spoločné a rozdielne znaky. Na základe týchto znakov identifikovať výhody a nevýhody zdaňovania právnických osôb. Vyššie spomenuté parciálne ciele sú súčasťou 4. kapitoly záverečnej práce.

Schéma 1 Strom cieľov. Zdroj: Vlastné spracovanie



METODIKA PRÁCE A METÓDY SKÚMANIA

Pre dosiahnutie cieľov stanovených pre túto bakalársku prácu bolo potrebné využiť niekoľko vedeckých metód. Obsah jednotlivých kapitol tejto práce je výsledkom niekoľkých na seba nadväzujúcich krokov. Základom obsahu každej z kapitol sú informácie, ktoré boli získavané rôznymi spôsobmi. Zdrojom potrebných informácií boli rôzne domáce a zahraničné publikácie, zákony, verejne dostupné dokumenty publikované Európskou komisiou, OECD, audítorskými spoločnosťami či krajinami, ktoré boli predmetom skúmania v tejto práci. Potrebné informácie bolo tiež možné získať prostredníctvom rôznych informačných portálov a databáz spomínaných inštitúcií. Na tieto získané informácie bolo v jednotlivých kapitolách aplikovaných rôzne metódy skúmania.

Informácie v prvej kapitole boli získavané prevažne prostredníctvom štúdia zahraničných publikácií. Okrem zberu potrebných informácií bola v prvej kapitole často využívaná metóda analýzy. Analýza predstavuje metódu skúmania, prostredníctvom ktorej sa celok rozkladá na jeho jednoduchšie časti. Informácie boli prostredníctvom analýzy posudzované z hľadiska vhodnosti ich použitia v rámci prvej kapitoly a následne sa na tieto roztriedené informácie aplikovala metóda syntézy. Syntéza predstavuje opačný proces ako analýza a spočíva v spájaní jednotlivých častí do celku. Postoje jednotlivých autorov k preberanej problematike boli v prvej kapitole sumarizované do spoločných záverov. Na opísanie trendov vývoja jednotlivých ukazovateľov korporátnej dane poslúžili ako zdroj potrebných informácií najmä publikácie a databázy Európskej komisie či OECD. Na interpretáciu vývoja ukazovateľov bola aplikovaná metóda dedukcie, keď vývoj jednotlivých čiastkových ukazovateľov bol sumarizovaný do zovšeobecňujúcich trendov. Príčiny trendov boli analyzované prostredníctvom postojov jednotlivých autorov v prevažne zahraničných publikáciách.

Štvrtá kapitola obsahuje informácie o daňových systémoch vybraných krajín so zameraním na zdaňovanie právnických osôb. Zdrojom informácií o daňových systémoch vo vybraných krajinách boli prevažne informačné portály a oficiálne dokumenty daňových autorít vo vybraných krajinách a výročné správy audítorských spoločností. Podobne ako v prvej kapitole aj vo štvrtej patrili medzi hlavné metódy analýza a syntéza. Dôležitou metódou v tejto kapitole je komparácia, v rámci ktorej došlo k porovnaniu zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách. Z výsledkov komparácie jednotlivých náležitostí zdaňovania právnických osôb bolo možné formulovať rozdielnosti a spoločné znaky v zdaňovaní právnických osôb v Dánsku, Fínsku a Švédsku.

Charakteristika daňových systémov v Dánsku, Fínsku a Švédsku

Všetky škandinávské krajiny sú charakteristické sociálnym a ekonomickým systémom, ktorý je známy ako model tzv. štátu blahobytu (welfare state). Základnou ideou sociálneho štátu je rovnaký prístup občanov k rôznym druhom sociálnych služieb. Pre tento model je charakteristických niekoľko prvkov ako napr. komplexné sociálne zabezpečenie (napr. vysoké sociálne dávky), investície do vzdelania, vedy, výskumu, vývoja, aktívna politika v oblasti trhu práce, nízka nezamestnanosť (vysoké dávky v nezamestnanosti) a vysoké dane. Alestalo (2009) poukazuje na to, že škandinávskym krajinám sa podarilo spojiť vysoké dane, nízku sociálnu a hospodársku nerovnosť a komplexné systémy sociálneho zabezpečenia s veľmi uspokojivým hospodárskym rastom z dlhodobého hľadiska.²³ Práve dobré hospodárske výsledky v spojitosti s vysokými daniami a štedrými sociálnymi opatreniami sú predmetom skúmania tohto modelu. Škandinávsky model je vo všeobecnosti považovaný za úspešný a často slúži ako zdroj inšpirácie z hľadiska sociálneho a ekonomického systému pre ostatné krajiny. Preto sa ekonómovia zaoberajú tiež otázkou, či je tento model úspešne aplikovateľný aj pre iné krajiny, alebo je tento model pre rôzne špecifické osobitosti (sociálne a kultúrne faktory) možno úspešne aplikovať iba v škandinávskych krajinách.

Špecifické črty škandinávskych krajín, homogénnosť, obmedzenosť rasovej a náboženskej rôznorodosti, disponovanie vysokým ľudským kapitálom alebo to, že neboli výraznejšie zasiahnuté vojnami, sú pre Klevena dôvodom, prečo nie je podľa neho dosiahnuteľné a ani žiadúce aplikovanie škandinávskeho modelu štátu blahobytu v rámci ekonomík (spomína najmä USA), ktoré sa zásadným spôsobom odlišujú.²⁴ Objavujú sa aj štúdie, ktoré sa zaoberajú analýzou nákladov škandinávskeho štátu blahobytu. Kritici tohto modelu spochybňujú jeho udržateľnosť. Pozitívne hospodárske výsledky považujú len za výsledok výnimočných výhod, ktoré majú dočasné trvanie. Medzi najväčšie ohrozenia škandinávskeho modelu považujú zmeny v zamestnanosti a vekovú štruktúru obyvateľov krajín Škandinávskeho polostrova. Vychádzajú tiež z predpokladu že dopyt po sociálnych službách a náklady na ich uskutočnenie majú tendenciu rásť, preto budú výdavky na sociálne služby rásť rýchlejšie ako HDP.

²³ ALESTALO, Matti; HORT, Sven EO; KUHNLE, Stein. The Nordic model: Conditions, origins, outcomes, lessons. 2009.

²⁴ KLEVEN, Henrik Jacobsen. How can Scandinavians tax so much?. Journal of Economic Perspectives, 2014, 28.4: 77-98.

Pomer všetkých daňových príjmov k HDP patrí v škandinávskych krajinách EÚ k najvyšším v rámci EÚ. Dánsko, Fínsko a Švédsko sa v rámci tohto ukazovateľa nachádzali v roku 2016 v prvej päťke v celej EÚ.²⁵ Ako už bolo spomínané, pre škandinávské krajiny je charakteristické vysoké daňové zaťaženie a vysoké daňové sadzby. Toto tvrdenie však nie je možné generalizovať pre všetky typy daní v daňovej štruktúre týchto krajín. Ďalšia časť tejto práce poskytne základne informácie o daňových systémoch Dánska, Fínska a Švédska a zároveň poskytne pohľad na postavenie jednotlivých typov daní s bližším zameraním na zdaňovanie právnických osôb.

Daňový systém Dánska

Dane sú primárnym zdrojom štátnych príjmov v Dánsku. Úlohu hlavnej autority v oblasti daní v Dánsku plní špeciálne zriadené ministerstvo pre dane (Ministry of Taxation) s pridruženými vládnyimi agentúrami vrátane Dánskej daňovej agentúry (Skattestyrelsen). Celkové daňové zaťaženie v Dánsku patrí k najvyšším v EÚ. V roku 2017 bol pomer príjmov zo všetkých daní k HDP 46 %, väčší pomer v EÚ malo iba Francúzsko (46,2 %).²⁶ Okrem vysokého daňového zaťaženia je charakteristickým znakom dánskeho daňového systému aj progresivita. Daňová sústava v Dánsku pozostáva z priamych a nepriamych daní. Priame dane sú odvádzané z príjmov a môžu mať podobu²⁷:

- štátnej dane,
- miestnej dane,
- zdravotných príspevkov,
- cirkevnej dane,
- príspevku pre trh práce,
- príspevku pre doplnkový dôchodkový fond,
- majetkových daní

V Dánsku za rok 2016 tvorili priame dane 65,1 % všetkých daňových príjmov, čo je najviac v EÚ.²⁸ V rámci štruktúry daní (tabuľka 2) v Dánsku majú najväčší podiel na daňových príjmoch dane z príjmu fyzických osôb. Príjmy zo zdaňovania fyzických osôb

²⁵ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

²⁶ Revenue Statistics 2018 - Denmark, OECD [online]

²⁷ Tax in Denmark, 2018, Skatte Styrelsen [online]

²⁸ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

v roku 2016 tvorili v Dánsku 26 % HDP a 56 % zo všetkých daňových príjmov, v oboch týchto ukazovateľoch je Dánsko na prvom mieste v EÚ²⁹.

Tabuľka 2: Štruktúra daní v Dánsku,
Zdroj: Taxation trends report 2018, European Commission

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Ranking 2016	Revenue 2016 (billion euros)
A. Structure by type of tax as % of GDP															
Indirect taxes	17.2	17.6	17.5	17.7	16.7	16.5	16.4	16.5	16.5	16.6	16.4	16.4	16.5	5	45.9
VAT	9.4	9.8	9.9	10.0	9.7	9.7	9.5	9.6	9.6	9.4	9.4	9.4	9.6	2	26.5
Taxes and duties on imports excluding VAT	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.1	21	0.4
Taxes on products, except VAT and import duties	6.0	5.9	5.7	5.6	5.0	4.6	4.7	4.7	4.7	4.7	4.5	4.6	4.5	10	12.6
Other taxes on production	1.8	1.7	1.7	1.8	1.9	2.0	2.0	2.1	2.1	2.3	2.3	2.4	2.3	6	6.4
Direct taxes	29.2	30.5	29.0	28.8	28.2	28.6	28.7	28.7	29.4	30.4	33.3	30.9	30.2	1	83.9
Personal income taxes	24.9	25.7	24.0	24.1	24.0	25.0	24.9	24.9	25.2	26.0	29.0	26.5	26.0	1	72.2
Corporate income taxes	2.9	3.4	3.7	3.2	2.6	1.9	2.3	2.2	2.6	2.8	2.8	2.8	2.7	11	7.6
Other	1.4	1.3	1.3	1.5	1.6	1.6	1.6	1.6	1.5	1.6	1.5	1.6	1.5	5	4.1
Social contributions	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	28	0.2
Employers'	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	28	0.1
Households'	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.0	0.1	0.1	0.0	0.0	0.0	0.0	28	0.1
Less: capital transfers (?)	0.1	0.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.8	0.9	1.0	0.4		
Total	46.4	48.0	46.5	46.4	44.8	45.0	45.0	45.0	45.8	46.3	48.9	46.5	46.4	1	128.8

V oblasti zdaňovania fyzických osôb sú daňoví rezidenti Dánska povinní platiť dane z príjmu, ktorý nadobudli v rámci celého sveta. Nerezidenti platia daň iba za príjem, ktorý pochádza zo zdrojov v Dánsku. Daňovými rezidentmi Dánska sú osoby, ktoré majú v Dánsku trvalý pobyt, alebo ich pobyt trvá viac ako šesť mesiacov. Pri zdaňovaní fyzických osôb sa berú do úvahy osobné príjmy, kapitálové príjmy, zdaniteľné príjmy, príjmy z podielov a hodnota nehnuteľností. Rozdielne druhy príjmov podliehajú rôznym podobám priamych daní v Dánsku a následne sú zdanené rôznymi sadzbami. Sadzba na daň z príjmu fyzických osôb je progresívna a jej maximálna hodnota sa od roku 2015 môže dostať na úroveň 55,8 %. Je to druhá najvyššia maximálna sadzba na daň z príjmu fyzických osôb v EÚ.³⁰ Táto hodnota sadzby na daň z príjmu fyzických osôb sa radí k historickým najnižším v Dánsku. Najnižšiu hodnotu mala daňová sadzba v rokoch 2010-2012 a to na úrovni 55,4 %, naopak najvyššia úroveň bola v roku 1997 na úrovni 65,9 %.

²⁹ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

³⁰ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

Dánsko je na prvom mieste v EÚ v oblasti príjmov z environmentálnych daní, keď tieto príjmy tvoria 4 % z HDP Dánska.³¹ Príspevky na sociálne zabezpečenie sú najnižšie v EÚ a tvoria 0,1 % všetkých daní.³² Dánsko financuje svoj systém sociálneho zabezpečenia z bežných daňových príjmov. Nepriame dane v Dánsku tvoria:

- daň z pridanej hodnoty,
- spotrebné dane,
- zelené dane,
- clá.

Nepriame dane v Dánsku v roku 2016 tvorili 16,5 % HDP a 35,6 % zo všetkých daňových príjmov. Sadzba DPH je už dlhodobo v Dánsku na jednotnej úrovni v rámci celej krajiny 25 %. Príjmy z DPH boli v roku 2016 druhým najvyšším daňovým príjmom v Dánsku a tvorili 9,6 % HDP, čo je druhá najvyššia úroveň v EÚ.³³

Daň z príjmu právnických osôb v Dánsku

Daň z príjmu právnických osôb je v Dánsku štvrtým najvyšším daňovým príjmom. Príjmy zo zdanenia právnických osôb v Dánsku vzhľadom k HDP boli v roku 2016 podobné ako priemer v EÚ, keď tvorili 2,7 % z celkového HDP Dánska (priemer EÚ – 2,6 %).³⁴ Zo všetkých daňových príjmov v Dánsku predstavovali príjmy zo zdaňovania právnických osôb 5,9 %, to je oproti priemeru EÚ mierne podpriemerná hodnota (priemer EÚ – 6,5 %).³⁵ Dánsko uplatňuje pre zdaňovanie právnických osôb daňovú sadzbu 22 %, výnimku predstavuje sadzba dane pre spoločnosti ťažiacu ropu alebo zemný plyn, ktorá je na úrovni 25 % a tiež tzv. „daň z uhlíkovodíkov“, pri ktorej sa uplatňuje sadzba dane vo výške 52 %. Táto daň sa vyberá zo zisku nadobudnutého z prieskumu a ťažby ropy alebo zemného plynu na dánskom kontinentálnom šelfe. V Dánsku platí osobitný daňový režim pre námorné spoločnosti, ktoré môžu platiť daň z tonáže namiesto bežnej dane z príjmu právnických osôb. Sadzba dane z príjmu právnických osôb mala v Dánsku z dlhodobého hľadiska podobne ako vo väčšine krajín EÚ klesajúcu tendenciu. Do roku 1990 bola táto sadzba v Dánsku na pomerne vysokej úrovni 50 %. Od 90. rokov 20. storočia bolo v Dánsku uskutočnených niekoľko daňových reforiem v rámci ktorých došlo postupne v priebehu rokov k výraznému zníženiu sadzby na korporátnu daň. Tieto reformy v oblasti dane z príjmu právnických osôb boli reakciou na medzinárodný tlak k znižovaniu sadzieb v dôsledku globalizácie. Keďže k hlavným cieľom týchto reforiem patrila ochrana domáceho daňového základu, bolo

³¹ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

³² Tamtiež

³³ Tamtiež

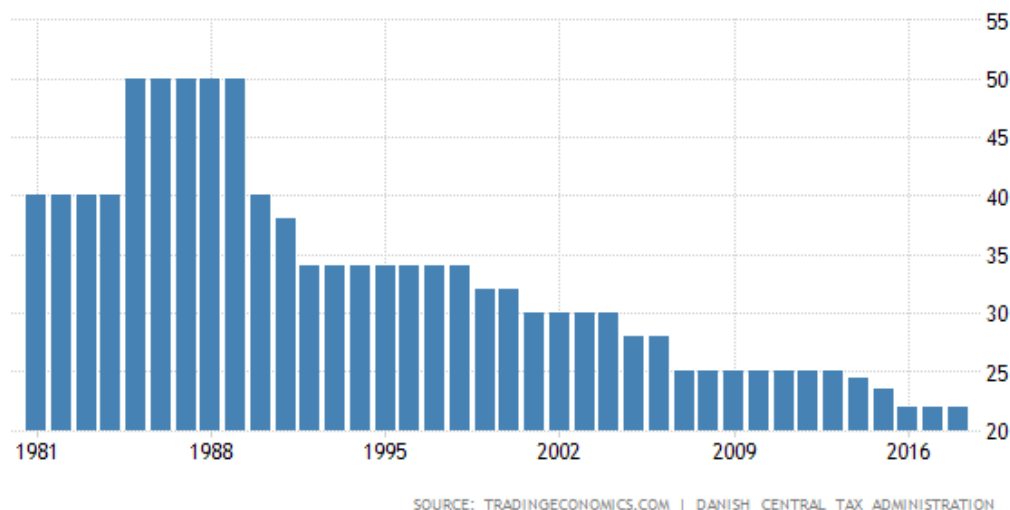
³⁴ Tamtiež

³⁵ Tamtiež

prijatých niekoľko legislatívnych opatrení, ktoré mali za následok to, že znižovanie daňových sadzieb v Dánsku bolo sprevádzané rozširovaním daňových základov.³⁶

Od rokov 1985 - 1989 sa daňová sadzba dane z príjmu právnických osôb znížila z najvyššej úrovne sadzby 50 % za obdobie rokov 1981 až 2018 o 28 percentuálnych bodov na najnižšiu sadzbu za toto obdobie 22 %, táto sadzba je v platnosti od roku 2016 (graf 3). Súčasná sadzba dane z príjmu právnických osôb je takmer identická ako priemer daňových sadzieb z príjmu právnických osôb v EÚ (priemer EÚ – 21,9 %; tabuľka 1).

Graf 3: Vývoj sadzby dane z príjmu právnických osôb za obdobie 1981 – 2018 v Dánsku,
Zdroj: Trading economics / Danish Central Tax Administration



Podnikateľské subjekty, ktoré podliehajú daní z príjmu právnických osôb môžu mať v Dánsku formu akciovej spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným, partnerstva, výlučného vlastníctva a pobočky zahraničnej spoločnosti. Podobne ako v iných krajinách aj v Dánsku sa zdanenie jednotlivých subjektov líši v závislosti od toho, či sú daňovými rezidentmi krajiny. Za dánskych daňových rezidentov sa považujú tie spoločnosti, ktoré sú v Dánsku registrované alebo miesto ich skutočného riadenia (effective management) sa nachádza v Dánsku. Miestom skutočného riadenia zvyčajne rozumieme miesto, kde sa vykonávajú rozhodnutia týkajúce sa každodennej prevádzky spoločnosti. Zdaneniu podliehajú tiež spoločnosti, ktoré sú zaregistrované v zahraničí, ale miesto ich skutočného riadenia sa nachádza v Dánsku, prípadne vykonávajú obchodnú činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne alebo nehnuteľnosti v Dánsku. Pre daňových rezidentov Dánska platí, že

³⁶ HOLST, Anna; LARSEN, Anders Fuglsig. Corporate taxation in Denmark and the international challenge. Nordic Tax Journal, 2014, 2014.2: 88-112.

podliehajú neobmedzenej daňovej povinnosti. Rezidenti Dánska sú vo všeobecnosti zdaňovaní zo svojich celosvetových príjmov, no uplatňuje sa tzv. teritoriálny princíp, podľa ktorého príjmy zo zahraničných pobočiek dánskych spoločností a nehnuteľností mimo krajiny nepodliehajú zdaňovaniu v Dánsku. Spoločnosti, ktoré nie sú daňovými rezidentmi Dánska podliehajú zdaneniu príjmov, ktoré boli nadobudnuté zo zdrojov v Dánsku a ich daňová povinnosť je obmedzená. Spoločnosti v Dánsku sú zdaňované za 1 rok, pričom si môžu vybrať zdaňovacie obdobie, ktoré je odlišné od kalendárneho roka. Daň z príjmu právnických osôb sa platí v Dánsku v dvoch rovnakých splátkach, ktorých dátum splatnosti je 20. február a 20. november.

Základ dane spoločností je tvorený ziskom nadobudnutým z podnikateľských výnosov, pasívnych výnosov a kapitálových výnosov. Tento základ dane je ešte upravovaný daňovo uznanými nákladmi a odpismi. Za daňové uznané náklady možno vo všeobecnosti považovať náklady súvisiace so získaním, zabezpečením a udržiavaním zdaniteľných príjmov. Patria sem bežné podnikateľské náklady, prevádzkové náklady, mzdy, 25 % nákladov na reprezentáciu. Od roku 2018 je v Dánsku možné odpočítať 101,5 % nákladov na výskum a vývoj, pričom tento odpočet by sa mal v nasledujúcich zvyšovať a v roku 2026 by malo byť možné odpočítavať 110 % nákladov na výskum a vývoj.

Metóda a sadzba odpisovania majetku závisia od triedy, do ktorého je majetok zaradený. Majetok, ktorého hodnota je nižšia ako 12 900 DKK³⁷ a jeho životnosť je nižšia ako 3 roky, je možné odpísať okamžite v roku nadobudnutia. Stroje, zariadenia, nábytok, lode do 20 ton sa zvyčajne odpisujú prostredníctvom degresívnej metódy až do výšky 25 % zostatkovej hodnoty. Budovy sú odpisované lineárnou metódou v závislosti od životnosti, základná sadzba odpisovania pre budovy sú 4 %. Goodwill a iné nehmotné aktíva je možné odpisovať po dobu 7 rokov lineárnou metódou. Náklady na obstaranie patentov a know-how môžu byť úplne odpočítané v roku ich akvizície. Daňové straty prenesené z minulých rokov je možné zo zdaniteľných príjmov odpočítať až do výšky 8 385 000 DKK, z príjmov presahujúcich túto hodnotu je možné odpočítať maximálne 60 %.

Dánske spoločnosti sú oslobodené od dane z prijatých dividend, ak sú dividendy klasifikované ako dcérske resp. skupinové podiely. V rámci dividend vyplácaných dcérskou spoločnosťou platí, že materská spoločnosť musí mať podiel na základnom imaní dcérskej spoločnosti minimálne 10 %, táto spoločnosť musí byť dánskou spoločnosťou alebo

³⁷ Prepočet k 31.12.2018 – 12 900 DKK = 1 727,53 EUR

zahraničnou spoločnosťou, v ktorej krajine sa uplatňuje smernica Európskej komisie o materských a dcérskych spoločnostiach.³⁸ Prípadne môže mať spoločnosť sídlo v krajine, ktorá má uzatvorenú daňovú dohodu s Dánskom. Dividendy, ktoré sú klasifikované ako portfóliové akcie, podliehajú zdaneniu do výšky 70 % hodnoty dividend. Portfóliovými akciami sú všetky dividendy, ktoré nie sú klasifikované ako dcérske resp. skupinové podiely. Skupinovými podielmi sú dividendy, v ktorých prijímateľ a distribútor dividend predstavujú spoločnosti, ktoré podliehajú povinnej konsolidácii daní v Dánsku resp. dobrovoľnej medzinárodnej daňovej konsolidácii. Kapitálové zisky podliehajú bežnej korporátnej sadzbe dane 22 %, kapitálové zisky získané z akcii dcérskej spoločnosti, skupinových akcií alebo nekótovaných akcií v rámci portfólia sú od dane oslobodené.

Spoločností v Dánsku podliehajú povinnej konsolidácii daní z príjmu právnických osôb. To znamená, že firmy ktoré sú súčasťou určitej dánskej alebo medzinárodnej skupiny sú povinné podávať jedno daňové priznanie za celú skupinu. V rámci konsolidovaného celku sa určuje spoločnosť, ktorá plní úlohu správcovskej spoločnosti, ktorá je zodpovedná za zúčtovanie dane z príjmov pre všetky spoločnosti v rámci skupiny. Za platbu dane sú spoločne a nerozdielne zodpovedné všetky spoločnosti v rámci konsolidovaného celku.

Daňový systém Fínska

Hlavnou daňovou autoritou vo Fínsku je ministerstvo financií. Za výber daní je zodpovedná Daňová správa a Colná správa Fínska. Dane tiež vyberá Fínska dopravná agentúra (Trafi). Príjem zo všetkých daní vo Fínsku v roku 2017 tvoril 43,3 % z HDP Fínska, bol to piaty najväčší podiel daní na HDP v EÚ.³⁹ Dane v daňovej sústave Fínska sú rozdelené na priame a nepriame. Priame dane pozostávajú z daní z príjmov právnických a fyzických osôb a majetkových daní. Nepriamymi daňami vo Fínsku sú dane z pridanej hodnoty a spotrebné dane. Podiel priamych daní Fínska na HDP v roku 2016 bol 16,8 %, bol štvrtým najvyšším v EÚ. Priame dane tvorili v roku 2016 38 % zo všetkých daňových príjmov vo Fínsku.⁴⁰ Najvyšším daňovým príjmom v rámci daňovej štruktúry Fínska (tabuľka 3) sú príjmy zo zdanenia fyzických osôb, keď tvorili v roku 2016 13% HDP a 29,6% zo všetkých daňových príjmov Fínska.

Tabuľka 3 Štruktúra daní vo Fínsku,

³⁸ Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch

³⁹ Revenue Statistics 2018 – Finland, OECD [online]

⁴⁰ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

Zdroj: Taxation trends report 2018, European Commission

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Ranking 2016	Revenue 2016 (billion euros)
A. Structure by type of tax	as % of GDP														
Indirect taxes	13.3	13.4	13.3	12.8	12.5	13.0	13.0	13.9	14.2	14.5	14.5	14.3	14.6	14	31.4
VAT	8.2	8.4	8.4	8.2	8.1	8.4	8.3	8.8	9.0	9.3	9.2	9.1	9.1	8	19.7
Taxes and duties on imports excluding VAT	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	28	0.2
Taxes on products, except VAT and import duties	4.9	4.9	4.7	4.4	4.2	4.4	4.5	4.9	5.0	4.9	4.9	5.0	5.2	6	11.1
Other taxes on production	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	28	0.4
Direct taxes	17.3	17.2	17.1	17.3	17.1	15.8	15.7	16.1	15.9	16.5	16.7	16.9	16.8	4	36.1
Personal income taxes	12.7	12.9	12.8	12.5	12.7	12.7	12.0	12.3	12.5	12.8	13.4	13.3	13.0	3	28.1
Corporate income taxes	3.4	3.2	3.3	3.7	3.3	1.9	2.4	2.6	2.1	2.4	1.9	2.2	2.2	20	4.8
Other	1.2	1.1	1.1	1.0	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.4	1.4	1.5	1.5	6	3.2
Social contributions	11.2	11.5	11.7	11.5	11.5	12.2	12.1	12.1	12.6	12.6	12.7	12.7	12.8	12	27.6
Employers'	8.5	8.6	8.6	8.4	8.6	9.0	8.6	8.6	8.8	8.8	8.7	8.7	8.7	4	18.8
Households'	2.7	2.9	3.2	3.0	2.9	3.2	3.5	3.5	3.8	3.8	4.0	4.0	4.1	15	8.9
Less: capital transfers (2)	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		
Total	41.8	42.1	42.2	41.5	41.2	40.9	40.8	42.0	42.7	43.6	43.8	43.9	44.1	4	95.2

Zdaňovanie fyzických osôb vo Fínsku má progresívny charakter. Daňoví rezidenti Fínska v oblasti dani z príjmu fyzických osôb platia dane zo svojich celosvetových príjmov, nerezidenti iba z príjmov nadobudnutých z fínskych zdrojov. Rezidentmi Fínska sú osoby, ktorých hlavné miesto pobytu je Fínsko a osoby, ktoré strávili viac ako 6 mesiacov vo Fínsku. Príjmy osôb, ktoré pracujú vo Fínsku menej ako 6 mesiacov sú zdaňované daňovou sadzbou 35 %. Maximálna sadzba dane z príjmu fyzických osôb vo Fínsku má roku v 2018 hodnotu 51,1 %, je to siedma najvyššia daňová sadzba v EÚ.⁴¹ Daňová sadzba z príjmu fyzických osôb vo Fínsku, klesla od roku 1995 o 11,1 percentuálnych bodov, no v posledných 15 rokoch má relatívne stabilný charakter. Najvyššiu hodnotu mala v roku 1995 na úrovni 62,2 %, najnižšiu v rokoch 2010 a 2012 na úrovni 49 %. V rámci zdaňovania fyzických osôb fínsky daňový systém rozlišuje dva typy príjmov, a to príjmy z aktívnej činnosti (earned income) a kapitálové príjmy. Príjmy z aktívnej činnosti podliehajú progresívnemu zdaneniu a zdaňujú sa prostredníctvom národnej dane, miestnej dane, cirkevnej dane, dane z verejnoprávneho vysielania a príspevkov sociálneho zabezpečenia. Daňová sadzba na národnej úrovni má progresívny charakter a v závislosti od príjmu sa pohybuje na úrovni od 6 % – 31,25 % (tabuľka 4).

⁴¹ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

Tabuľka 4: Progresívne zdanenie príjmov fyzických osôb vo Fínsku,
Zdroj: worldwide.com / vlastné spracovanie

Daňová sadzba (%)	Daňový základ (€)
0	1 – 17 200
6%	17 201 – 25 700
17,25%	25 701 – 42 400
21,25%	42 401 – 74 200
31,25%	Viac ako 74 200

Dane na lokálnej úrovni sú vyberané jednotnou daňovou sadzbou určenou na lokálnej úrovni. Sadzba sa pohybuje od 16,50 % do 22,50 % v závislosti od danej lokálnej úrovni. Cirkevná daň sa pohybuje v rozmedzí 1 % – 2,2 %. Sadzba dane z verejnoprávneho vysielania je 2,5 % z ročného príjmu, ktorý presiahol 14 000 €, maximálne však do výšky 163 €. Kapitálové príjmy sa zdaňujú na národnej úrovni. Daňová sadzba na kapitálové príjmy je 30 %, ak ročný kapitálový príjem prekročí sumu 30 000 € tak daňová sadzba je 34 %. Sociálne príspevky platia zamestnávateľia aj zamestnanci. Priemerný príspevok zamestnávateľa je 17,35 % zo mzdy na dôchodkové poistenie a 2,04 % na sociálne zabezpečenie. Zamestnanec priemerne prispieva 1,53 % na nemocenské poistenie a 8,25 % až 9,75 % na dôchodkové poistenie a poistenie v nezamestnanosti. Nepriame dane vo Fínsku v roku 2016 tvorili 33 % všetkých daňových príjmov (24. v EÚ) a 14,6 % z HDP (14. v EÚ).⁴² Príjmy z DPH sú druhými najvyššími daňovými príjmami, v roku 2016 tvorili 9,1 % HDP Fínska (8. najvyšší podiel v EÚ).⁴³ Štandardná sadzba DPH je 24 %, pričom Fínsko uplatňuje aj znížené sadzby DPH 14 %, 10 % a 0 %. Znížená sadzba DPH 14 % sa uplatňuje na potraviny a krmivo pre zvieratá, znížená sadzba 10 % sa uplatňuje na určité druhy tovarov a služieb (napr. hotely, lieky, knihy, noviny, vstupenky na kultúrne podujatia). Niektoré typy služieb (napr. finančné služby, vzdelávacie služby) sú od DPH oslobodené.

Daň z príjmu právnických osôb vo Fínsku

Daň z príjmu právnických osôb je vo Fínsku štvrtým najvyšším daňovým príjmom, v roku 2016 predstavovali príjmy z korporátnej dane 5 % všetkých daňových príjmov.⁴⁴ Je to tretí najnižší podiel korporátnych daní na všetkých daňových príjmoch v EÚ, nižšie podiely majú už iba Slovinsko a Taliansko. Aj daňové zaťaženie Fínska v oblasti daní z príjmu právnických

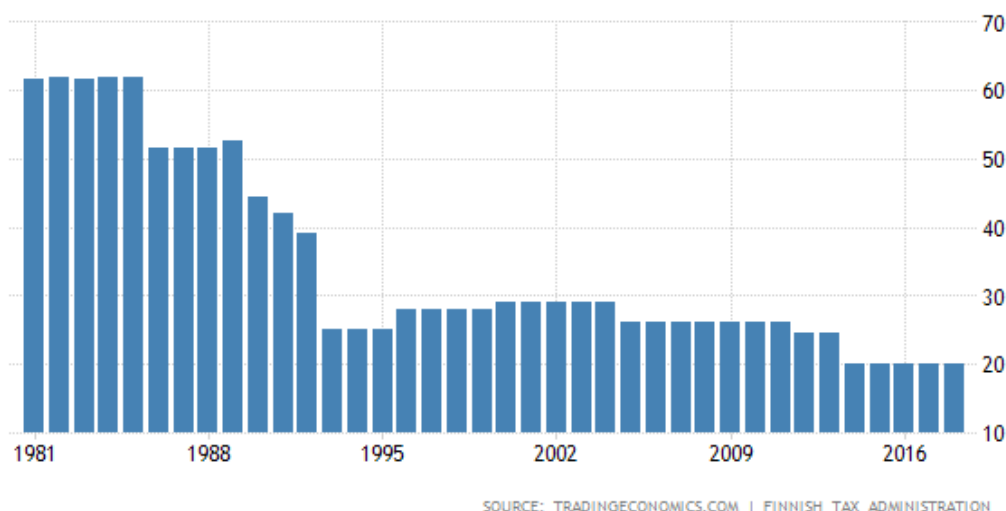
⁴² Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

⁴³ Tamtiež

⁴⁴ Tamtiež

osôb patrí v rámci EÚ k podpriemerným, v roku tvorili 2016 predstavovali príjmy z korporátnej dane 2,2 % z celkového HDP Fínska (tabuľka 3). Vo Fínsku je sadzba dane z príjmu právnických osôb 20 %. Vývoj sadzby dane z príjmu právnických osôb (graf 4) bol podobný ako vo väčšine krajín EÚ, v rokoch 1981 až 1984 bola sadzba na úrovni 61,8 %. K najvýraznejším poklesom sadzby dochádzalo v rámci reforiem v prvej polovici 90. rokov.⁴⁵ Súčasná úroveň sadzby bola stanovená na základe reformy z roku 2014, kedy bola zredukovaná z úrovne 24,5 % o 4,5 % percentuálnych bodov. Sadzba 20 % je najnižšia od roku 1984, keď rozdiel medzi vtedajšou a súčasnou sadzbou je 41,8 % percentuálnych bodov. V rámci EÚ je fínska sadzba korporátnej dane mierne pod priemerom (priemer EÚ – 21,9 %). Významné zmeny vo fínskom daňovom systéme priniesla reforma z roku 2005, v rámci ktorej bol zavedený systém dvojitého zdanenia.⁴⁶ V tomto systéme sa príjmy spoločnosti zdanila najprv na úrovni celej spoločnosti, a následne sú tieto príjmy vo forme dividend zdanené aj jednotlivými akcionármi.

Graf 4: Vývoj sadzby dane z príjmu právnických osôb za obdobie 1981 – 2018 vo Fínsku,
Zdroj: Trading economics / Finnish tax administration



Subjektmi dani z príjmu právnických osôb sú právnické osoby, ktoré majú právnu formu verejných a súkromných spoločností s ručením obmedzeným, všeobecných a komanditných spoločností, pobočiek zahraničných spoločností. Daňovými rezidentmi Fínska sú spoločnosti, ktoré sú zaregistrované podľa fínskych zákonov. Daňoví rezidenti podliehajú zdaneniu zo svojich celosvetových príjmov. Príjmy fínskych spoločností, ktoré pochádzajú z cudzích

⁴⁵ VALKONEN, Tarmo. The Finnish corporate and capital income tax reform: a general equilibrium approach. 1999.

⁴⁶ KARI, Seppo; KARIKALLIO, Hanna; PIRTTILÄ, Jukka. Anticipating tax changes: Evidence from the Finnish corporate income tax reform of 2005. Fiscal Studies, 2008, 29.2: 167-196.

zdrojov sú zdaňované rovnako ako príjmy z fínskych zdrojov. Nerezidentské spoločnosti sú zdaňované iba z fínskych príjmov, prípadne z príjmov, ktoré je možné pripísať fínskym stálym prevádzkarniam. Spoločnosti vo Fínsku sú zdaňované za obdobie jedného kalendárneho roka (365 dní), účtovné obdobie spoločností môže byť iné ako kalendárny rok.

Dividendy, ktoré sú prijaté od inej fínskej spoločnosti sú vo väčšine prípadov od dane oslobodené, no za určitých podmienok môžu podliehať čiastočnému (75 %)⁴⁷ alebo úplnému (100 %) zdaneniu. Dividendy prijaté od fínskej spoločnosti sú plne zdanené (100 %) v situáciách, keď spoločnosť, ktorá je distribútorom dividend je verejne obchodovateľnou spoločnosťou a spoločnosť, ktorá je prijímateľom naopak nie je verejne obchodovateľnou spoločnosťou a zároveň jej podiel v spoločnosti distribútora je menej ako 10 %. Plné zdanenie dividend platí tiež v situáciách, keď dividendy rozdeľuje:

- a) nerezidentská spoločnosť so sídlom mimo EÚ alebo EHP⁴⁸,
- b) spoločnosť, ktorá nie je uvedená v smernici Európskej komisie o materských a dcérskych spoločnostiach⁴⁹

Čiastočné zdanenie (75 %) dividend sa uplatňuje situáciách, ak je dividenda prijímaná z akcií klasifikovaných ako investičné akcie, a zároveň platí, že:

- a) prijímajúca spoločnosť vlastní menej ako 10 % vlastného imania rozdeľujúcej spoločnosti, ktorá je rezidentom iného štátu EÚ a na ktorá sa sťahuje smernica EK o materských a dcérskych spoločnostiach
- b) rozdeľujúca spoločnosť je rezidentom vo Fínsku alebo v inej krajine EHP, no nevzťahuje sa na ňu smernica EK o materských a dcérskych spoločnostiach

Fínsko implementovalo do domácej daňovej legislatívy zmeny v rámci smernice o materských a dcérskych spoločnostiach.⁵⁰ Kapitálové zisky sa vo všeobecnosti považujú za bežné príjmy a podliehajú bežnej sadzbe zo zdaňovania právnických osôb 20 %. Za určitých okolností sú kapitálové zisky oslobodené od dane z príjmu právnických osôb, jedná sa o situácie keď:

⁴⁷ 75 % dividend podlieha 20 % dani z príjmu právnických osôb

⁴⁸ Európsky hospodársky priestor

⁴⁹ Smernica Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/435/EHS o spoločnom systéme zdanenia uplatniteľnom v prípade materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov

⁵⁰ Smernica Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch

- a) predávajúci nevykonáva podnikateľské činnosti súkromného charakteru,
- b) predávajúci vlastnil nepretržite po dobu najmenej jedného roka minimálne 10 % základného imania cieľovej spoločnosti,
- c) predané akcie sú súčasťou dlhodobého majetku predávajúceho a sú považované za časť zdaniteľných príjmov predávajúceho

Vo Fínsku sa príjmy právnických osôb klasifikujú podľa zdrojov, z ktorých boli nadobudnuté: príjmy z podnikania, príjmy z poľnohospodárskej činnosti a ostatné príjmy. Zdaniteľné príjmy sa vypočítavajú osobitne pre každý zdroj, výdavky súvisiace s jedným zdrojom nie je možné odpočítať od príjmov súvisiacich s iným zdrojom a straty z jedného zdroja nie je možné kompenzovať príjmami z iného zdroja. Všetky príjmy podliehajú jednotnej sadzbe na daň z príjmu právnických osôb 20 %. Na základ dane majú vplyv náklady, ktoré možno od zdaniteľných príjmov odpočítať. Spoločnosti môžu odpočítať náklady súvisiace s vytvorením a udrzaním príjmov, mzdy, platby úrokov, licenčné poplatky, 50 % reprezentačných nákladov, náklady spojené s výskumom a vývojom, reorganizačné náklady a iné. Naopak nie je možné odpočítať náklady, ktoré nesúvisia s bežnou činnosťou spoločnosti, daň z príjmu, pokuty a penále. Spoločnosti môžu na základe stanovených pravidiel odpisovať majetok. Aktíva spoločnosti sa odpisujú prostredníctvom lineárnej alebo degresívnej metódy odpisovania. Budovy, stroje a zariadenia sa najčastejšie odpisujú degresívnou metódou. Maximálna sadzba odpisovania sa v závislosti od typu budovy pohybuje od 4 % – 20 %. Stroje a zariadenia je možné odpisovať degresívnou metódou s maximálnou sadzbou 25 %. Patenty, autorské práva, ochranné známky, goodwill a iné nehmotné aktíva je možné odpisovať lineárnou metódou po dobu 10 rokov, ak daňovník nepreukáže kratšiu dobu použiteľnosti majetku. Aktíva, ktorých doba použiteľnosti je kratšia ako 3 roky, je možné v celej ich hodnote odpočítať v jednom zdaňovacom roku, pokiaľ hodnota každej položky takýchto aktív je nižšia ako 850 € a ich súčet nepresahuje sumu 2500 €. Straty je možné prenášať po dobu 10 rokov. Ak spoločnosť prevedie počas alebo po roku, kedy vznikla strata viac ako 50 % akcií, nárok na prenesenie strát prepadá.

Spoločností v rámci skupiny nepodliehajú povinnej konsolidácii pre účely zdaňovania. Rovnaký efekt ako konsolidácia prinášajú pre fínske spoločností skupinové príspevky v rámci skupiny, prostredníctvom ktorých môžu spoločností kompenzovať straty určitej spoločnosti v skupine ziskami inej spoločnosti v rámci skupiny. Skupinové príspevky sú pre príjemcu zdaniteľné a pre poskytovateľa daňovo odpočítateľné. Je však potrebné splniť niekoľko

podmienok týkajúcich sa napr. množstva vlastníctva kapitálu, právnej formy spoločností, účtovného obdobia a pod. Spoločnosti tiež musia byť rezidentmi Fínska.

Daňový systém Švédska

Správu činností súvisiacich s daňami má vo Švédsku na starosti Švédska daňová agentúra Skatteverket. Táto agentúra je zodpovedná vláde, no pôsobí ako autonómny orgán verejnej moci. Vo Švédsku vláda nemá vplyv na daňové záležitosti jednotlivcov a podnikov. Vo Švédsku v roku 2017 tvorili príjmy zo všetkých daní 44,0 % z HDP, čo je štvrtá najvyššia hodnota v EÚ.⁵¹ Aj vo švédskej daňovej sústave možno dane tradične rozdeliť na priame a nepriame. Priame dane sú tvorené daňami z príjmu. Vo Švédsku sa platia dane z rozličných druhov príjmov, je ich možné rozdeliť do troch hlavných kategórií: podnikateľské (business) príjmy, zamestnanecké príjmy a kapitálové príjmy⁵². Podstatnejšiu časť daňových príjmov tvoria vo Švédsku nepriame dane, ich podiel 22,6 % na HDP z roku 2016 je najviac v EÚ. Príjmy z nepriamych daní tvorili v roku 2016 tesnú väčšinu (51,2 %) všetkých daňových príjmov, 42,6 % daňových príjmov Švédska pochádzalo z priamych daní.⁵³ Nadpriemerný v rámci EÚ je však aj podiel priamych daní na HDP, hodnota 18,8 % bola v roku 2016 druhá najvyššia v EÚ.⁵⁴ Najvyšším daňovým príjmom v rámci štruktúry daní Švédska je daň, ktorá je klasifikovaná ako priama daň, konkrétne daň z príjmu fyzických osôb (tabuľka 5).

⁵¹ Revenue Statistics 2018 – Sweden, OECD [online]

⁵² Taxes in Sweden, Tax Statistical Yearbook of Sweden 2015, Skatteverket [online]

⁵³ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

⁵⁴ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

Tabuľka 5 Štruktúra daní vo Švédsku.

Zdroj: Taxation trends report 2018, European Commission

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Ranking 2016	Revenue 2016 (billion euros)
A. Structure by type of tax	as % of GDP														
Indirect taxes	22.5	22.7	22.2	22.2	22.5	22.8	22.4	22.1	22.3	22.3	22.0	22.0	22.6	1	104.9
VAT	8.3	8.5	8.5	8.6	8.8	9.1	9.2	9.0	8.9	9.0	9.0	9.0	9.2	5	42.8
Taxes and duties on imports excluding VAT	0.1	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	22	0.6
Taxes on products, except VAT and import duties	3.4	3.4	3.2	3.2	3.1	3.3	3.2	3.0	3.0	2.9	2.7	2.7	2.7	23	12.8
Other taxes on production	10.6	10.6	10.3	10.3	10.4	10.2	9.9	9.9	10.2	10.3	10.1	10.0	10.5	1	48.8
Direct taxes	19.8	21.0	21.1	20.1	18.7	18.5	18.2	17.6	17.4	17.8	17.8	18.4	18.8	2	87.3
Personal income taxes	16.6	17.1	17.2	16.3	15.9	15.6	14.8	14.4	14.7	14.9	14.9	15.1	15.7	2	72.9
Corporate income taxes	2.8	3.4	3.4	3.6	2.6	2.7	3.1	3.0	2.5	2.7	2.6	2.9	2.8	9	13.1
Other	0.5	0.5	0.5	0.2	0.2	0.3	0.3	0.2	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3	25	1.2
Social contributions	3.3	3.0	2.7	2.7	2.7	2.8	2.7	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8	2.7	27	12.7
Employers'	2.6	2.6	2.6	2.6	2.7	2.7	2.6	2.7	2.7	2.7	2.7	2.7	2.7	25	12.4
Households'	0.7	0.4	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	27	0.4
Less: capital transfers (?)	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.		
Total	45.6	46.6	46.0	45.0	44.0	44.1	43.2	42.5	42.6	42.9	42.6	43.1	44.1	5	205.0

Daň z príjmu fyzických osôb vo Švédsku má dominantné postavenie v rámci priamych daní, keď v roku 2016 tvorila 83,5 % daňových príjmov Švédska z priamych daní.⁵⁵ Podiel dane z príjmu fyzických osôb v roku 2016 bol 15,7 % z HDP Švédska, väčší podiel v EÚ má iba Dánsko.⁵⁶ Daňoví rezidenti Švédska platia daň z príjmov, ktoré nadobudli v rámci celého sveta. Osoby, ktoré nie sú daňovými rezidentmi Švédska odvádzajú daň iba z príjmov zo zdrojov Švédska, vrátane dôchodkových príjmov a určitých kapitálových ziskov. Daňovými rezidentmi Švédska sú osoby s trvalým pobytom vo Švédsku a osoby, ktoré majú trvalý pobyt vo Švédsku viac ako 6 mesiacov. Za daňových rezidentov sa tiež považujú osoby, ktoré žili najmenej 10 rokov vo Švédsku a nedokážu preukázať narušenie dôležitých vzťahov so Švédskom (rodina, domov). Po 5 rokoch od opustenia Švédska prechádza dôkazné bremeno na štát, ktorý musí preukázať, že medzi danou osobou a Švédskom existujú väzby. Švédsko má najvyššiu hodnotu maximálnej sadzby dane z príjmu fyzických osôb v EÚ na úrovni 57,1 %.⁵⁷ Táto hodnota sa za posledných 15 rokov mierne zvýšila (2,4 percentuálnych bodov). Na najnižšej úrovni bola táto sadzba na úrovni 51,50 %. Daň z príjmu fyzických osôb sa daňovým rezidentom Švédska od roku 1991 ukladá na národnej a lokálnej úrovni. Dane na národnej úrovni sú ukladané prostredníctvom progresívnej sadzby dane a v závislosti od príjmu môžu mať hodnotu 0 % – 25 %. Dane na lokálnej úrovni sú ukladané na základe

⁵⁵ Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, European commission [online]

⁵⁶ Tamtiež

⁵⁷ Tamtiež

konštantnej daňovej sadzby v jednotlivých regiónoch, priemerná úroveň sadzby na regionálnej úrovni je 32 % (tabuľka 6).

Tabuľka 6: Prehľad zdaňovania právnických osôb,
Zdroj: PwC / vlastné spracovanie

Zdaniteľný príjem (SEK – poznámka pod čiarou)	Národná daň (%)	Municipálna daň (%) poznámka pod čiarou)
0 – 455,200	0	32
455,300 – 662,200	20	32
Viac ako 662,200	25	32

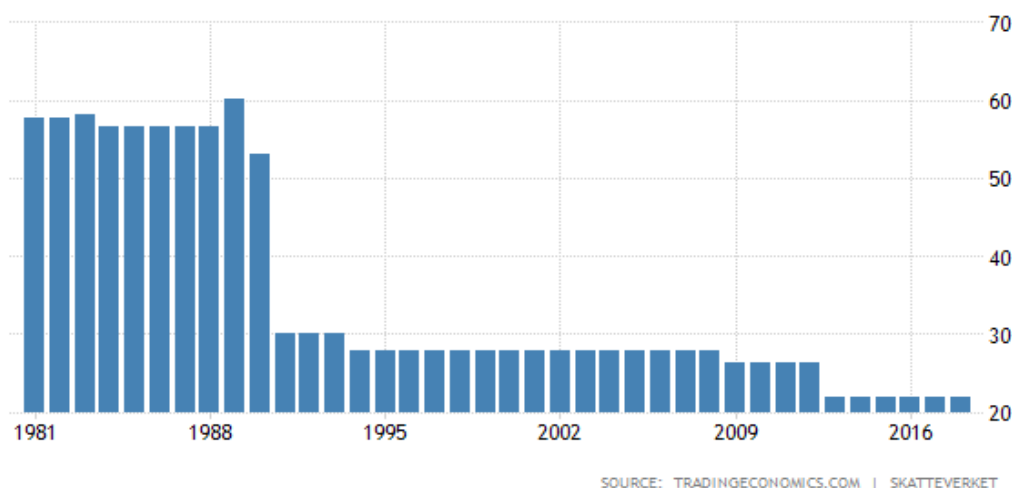
Nerezidenti platia od roku 2018 dane na základe jednotnej daňovej sadzby 25 %. Kapitálové príjmy sú zdaňované jednotnou daňovou sadzbou 30 %. Príspevky sociálneho zabezpečenia platia zamestnávateľia aj zamestnanci. Príspevok zamestnávateľa je vo výške 31,42 %, zamestnanci platí doplnkové dôchodkové poistenie vo výške 7 % čistého príjmu. DPH je vo Švédsku tretím najvyšším daňovým príjmom, v roku 2016 tvorila 9,2 % HDP. Štandardná sadzba DPH je 25 %, vo Švédsku sa pre druhy tovarov a služieb uplatňujú aj znížené sadzby 12 % (napr. určité druhy potravín, jedlá v reštauráciách, nízko alkoholické nápoje) a 6 % (preprava). Niektoré finančné a poisťovacie služby sú oslobodené od DPH.

Daň z príjmu právnických osôb vo Švédsku

Daň z príjmu právnických osôb je 4. najvyšším daňovým príjmom Švédska. Príjmy zo zdaňovania právnických osôb vo Švédsku v roku 2016 tvorili 6,4 % všetkých daňových príjmov, táto hodnota je takmer identická s priemerom v EÚ. Daň z príjmu právnických osôb je 4. najvyšším daňovým príjmom Švédska. Príjmy zo zdaňovania právnických osôb vo Švédsku v roku 2016 tvorili 6,4 % všetkých daňových príjmov, táto hodnota je takmer identická s priemerom v EÚ. Daňové zaťaženie v oblasti zdaňovania právnických osôb vo Švédsku je v porovnaní s priemerom EÚ mierne nadpriemerné, keď príjmy zo zdaňovania právnických osôb v roku 2016 predstavovali 2,8 % z HDP Švédska (tabuľka 5). Sadzba korporátnej dane bola od roku 2013 stanovená na úrovni 22 %, od 1. januára 2019 sa vo Švédsku uplatňuje sadzba 21,4 %, priemer v EÚ v roku 2018 bol 21,9 % (tabuľka 1). V roku 2021 je naplánované ďalšie zníženie na 20,6 %. Vývoj sadzby korporátnej dane má vo Švédsku z dlhodobého hľadiska klesajúcu tendenciu. Od roku 1989 sa sadzba dane z príjmu

právnických osôb znížila z vtedajšej hodnoty 60,1 % o 38 percentuálnych bodov na 22 % v roku 2018 (graf 5).

Graf 5: Vývoj sadzby dane z príjmu právnických osôb za obdobie 1981 – 2018 vo Švédsku,
Zdroj: Trading economics / Skatteverket



K prvej výraznejšej redukcii sadzby došlo v roku 1991 na základe rozsiahlej reformy švédskeho daňového systému. Na základe tejto reformy bola stanovená sadzba na daň z príjmu právnických osôb na úroveň 30 %. K ďalšiemu zníženiu na 28 % došlo v roku 1994. K ďalším zníženiam došlo v rokoch 2009 a 2013. Všetky zníženia sadzby korporátnej dane boli sprevádzané opatreniami na rozšírenie daňového základu, v dôsledku čoho ostali príjmy zo zdaňovania právnických aj napriek znižovaniu sadzby relatívne stabilné. Tieto opatrenia sa v posledných rokoch týkali najmä obmedzenia odpočítateľnosti nákladov súvisiacich s platením úrokov.⁵⁸ Vo Švédsku je od roku 2011 vládou zriadený osobitný výbor pre zdaňovanie právnických osôb. V roku 2014 tento výbor navrhol zavedenie nového systému dane z príjmu právnických osôb, ktorého cieľom je zníženie daňového zaťaženia rizikového kapitálu a zvýšenie neutrality medzi zdaňovaním dlhu a vlastného imania a zníženie tak tendencie spoločností uprednostňovať dlhové financovanie pred financovaním prostredníctvom vlastného imania.

Podnikateľské subjekty vo Švédsku môžu mať z hľadiska právnej formy podobu súkromnej resp. verejnej spoločnosti s ručením obmedzeným, partnerstva, výlučného vlastníctva a pobočky zahraničnej spoločnosti. Za daňových rezidentov Švédska sa považujú spoločnosti, ktoré sú registrované vo Švédsku v súlade so švédskymi zákonmi. Daňoví

⁵⁸ THOMANN, Christian. Recent developments in corporate taxation in Sweden. Nordic Tax Journal, 2014, 2014.2: 195-214.

rezidenti Švédska podliehajú zdaneniu zo svojich celosvetových príjmov. Spoločnosti, ktoré sa nepovažujú za daňových rezidentov Švédska podliehajú zdaneniu príjmov, ktoré pochádzajú zo švédskeho zdroja. Zdaňovacie obdobie predstavuje finančný rok spoločností, ktorý nemusí zhodný s kalendárnym rokom, no musí trvať 12 mesiacov a môže končiť v posledný deň každého mesiaca kalendárneho roka. Pre švédske dcérske spoločnosti môže platiť rovnaké zdaňovacie obdobie ako uplatňuje ich materská spoločnosť.

Základ dane predstavuje zisk spoločností, ktorý je tvorený príjmami zníženými o náklady, ktoré súvisia so získaním a zabezpečením príjmov. Tieto náklady tvoria predovšetkým prevádzkové náklady, úrokové náklady, nájomné, licenčné poplatky, odpisy, straty, rezervy. Pri odpočítaní úrokových nákladov existujú v rámci spomínaných reforiem isté obmedzenia. Pre odpisovanie majetku platia flexibilné pravidlá. V rámci odpisovania dlhodobého hmotného majetku je možné stroje zariadenia s hodnotou nižšou ako 22 150 SEK⁵⁹ alebo s predpokladanou životnosťou nižšou ako 3 roky v roku akvizície úplne odpisovať. Ostatné stroje a zariadenia je možné odpisovať rovnomerne vo výške 20 % z obstarávacej ceny ročne alebo vo výške 30 % bežnej účtovnej hodnoty na základe degresívnej metódy. Budovy je možné odpisovať rovnomerne v závislosti od typu a využitia budovy v sadzbách od 2 % do 5 % počas ich očakávanej životnosti. Pre odpisovanie nehmotného majetku (patenty, goodwill, ochranné známky a pod.) sa pre odpisovanie uplatňujú rovnaké pravidlá ako pri strojoch a zariadeniach. Straty je možné prenášať na dobu neurčitú, no musí existovať istý predpoklad kontinuity vlastníctva, preto platia určité obmedzenia pri zmene vlastníctva. Prevzatie strát nie je povolené. Straty, ktoré vyplývajú z predaja portfóliových akcií je možné kompenzovať len ziskom z predaja podobných akcií.

Kapitálové zisky sú zahrnuté do zdaniteľných príjmov a zdanené bežnou sadzbou pre zdaňovanie právnických osôb. Kapitálové zisky z predaja akcií rezidentských ale aj nerezidentských spoločností sú od dane oslobodené, ak sú dané akcie v držbe s podnikateľských resp. obchodných dôvodov. Nekótované akcie sa bez výnimky považujú za akcie, ktoré súvisia s podnikateľskou resp. obchodnou činnosťou. Aby bolo oprávnené považovať držbu kótovaných akcií na základe obchodných dôvodov, je potrebné aby spoločnosť mala minimálne 10 % hlasovacích práv v druhej spoločnosti. Pri kótovaných akciách sa navyše vyžaduje minimálna doba ich držby 1 rok. Kapitálové straty z akcií, ktoré sú určené na podnikateľské účely nie sú daňovo odpočítateľné. Pre zdaňovanie dividend platia

⁵⁹ Prepočet k 30.12.2018 - 22 150 SEK = 2 159,96 EUR

podobné pravidlá ako pre zdaňovanie kapitálových ziskov. Dividendy sú od dane oslobodené, ak sú dividendy získané z akcií držaných na podnikateľské účely alebo sú držané prostredníctvom kvalifikovaných podielov v rámci partnerstiev. Ostatné dividendy sú zdaňované bežnou sadzbou dane určenou pre právnické osoby.

V oblasti konsolidácií daní v rámci skupiny švédske spoločnosti nepodliehajú povinnej konsolidácii. Podobne ako vo Fínsku je spoločnostiam umožnené ovplyvňovať stratu resp. zisk jednotlivých spoločností v skupine prostredníctvom skupinových príspevkov. Podmienkou je, že skupina musí mať vo vlastníctve minimálne 90 % kapitálu v rámci skupiny počas celého obdobia fiškálneho roka. Ak je príjemca príspevku daňovým rezidentom Švédska, spoločností v rámci EHP sa považujú za švédske spoločnosti.

Zhrnutie

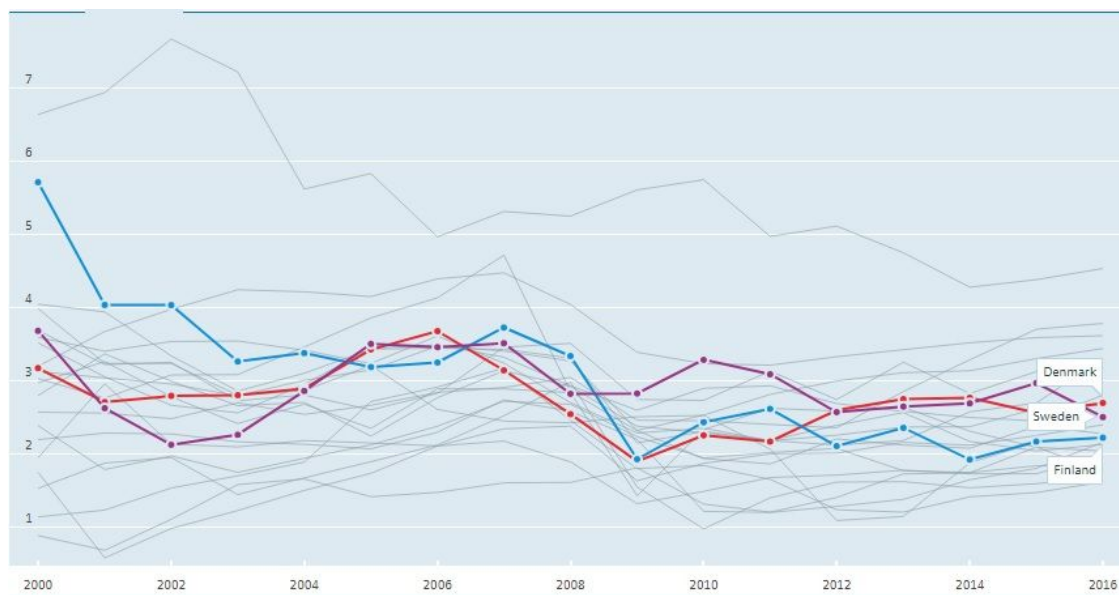
V jednotlivých ukazovateľoch ako je sadzba dane z príjmu právnických osôb, podiel príjmov zo zdaňovania právnických osôb na celkovom HDP alebo na všetkých daňových príjmoch majú sledované krajiny relatívne vyrovnané hodnoty. Aj v rámci EÚ zapadajú do priemeru.

Sadzba dane z príjmu právnických osôb za rok 2018 bola v Dánsku a Švédsku rovnaká (22 %) a takmer v úplnej zhode s priemerom EÚ (21,9 %). Fínska sadzba dane z príjmu právnických osôb (20 %) je spomedzi vybraných krajín najnižšia a oproti priemeru EÚ mierne podpriemerná. Napriek poklesu daňových sadzieb príjmy zo zdanenia právnických osôb zostali v týchto krajinách výnosy stabilné. Vysvetlením tohto javu sú s najväčšou pravdepodobnosťou opatrenia, ktoré viedli k rozšíreniu daňových základov, čo patrilo okrem iného k hlavným cieľom daňových reforiem, ktoré sa uskutočnili v týchto krajinách najmä v 90. rokoch 20. storočia. Aj príjem zo zdaňovania právnických osôb vzhľadom k HDP patrí v týchto krajinách k priemeru EÚ. Zo sledovaných krajín dosiahlo v roku 2016 najvyššie príjmy v pomere k HDP Švédsko (2,8 %), potom Dánsko (2,7 %) a nakoniec Fínsko (2,2 %). Priemer EÚ v tomto ukazovateli za rok 2016 predstavuje 2,6 % (graf 6).

Príjmy zo zdaňovania právnických osôb predstavujú zhodne pre všetky sledované krajiny 4. najvyšší daňový príjem. Z hľadiska pomeru príjmov zo zdaňovania právnických osôb k všetkým daňovým príjmom sú tieto krajiny v druhej polovici EÚ. Najvyššie príjmy z korporátnej dane vzhľadom k všetkým daňovým príjmom v roku 2016 zo sledovaných krajín dosiahlo Švédsko 6,4 %, nasledované Dánskom s 5,9 % a Fínskom s 5 % podielom.

Graf 6 Podiel príjmov zo zdaňovania právnických osôb na HDP v EÚ.

Zdroj: OECD



ZÁVER

V bakalárskej práci sme sa zaoberali problematikou zdaňovania právnických osôb. Prostredníctvom bakalárskej práce sme sa snažili poskytnúť komplexné zhodnotenie zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách EÚ a vykonať ich vzájomné porovnanie. Skúmanými krajinami v záverečnej práci sú škandinávске krajiny, ktoré sú súčasťou EÚ. Dánsko, Fínsko a Švédsko sa spoločne považujú za krajiny, ktoré sú z pohľadu uplatňovanej daňovej politiky ako celku špecifické. V tejto práci sme zisťovali, do akej miery a či vôbec je možné považovať aj oblasť zdaňovania právnických osôb v týchto krajinách za špecifickú.

V prvej kapitole sme sa prostredníctvom názorov autorov zahraničných publikácií zaoberali samotným významom zdaňovania právnických osôb, pričom boli interpretované názory, ktoré hovorili o opodstatnenosti ale aj o škodlivosti zdaňovania právnických osôb. Práve v súvislosti s názormi o negatívnych účinkoch zdaňovania právnických osôb sme sa dopracovali k pravdepodobne najdiskutovanejšej téme týkajúcej sa zdaňovania právnických osôb na úrovni EÚ. Už dlhodobo môžeme registrovať agendu Európskej komisie, v rámci ktorej by malo dôjsť k istej forme koordinácie zdaňovania právnických osôb v snahe minimalizovať negatívne účinky korporátnej dane. Aj v tejto diskusii sa postoje jednotlivých autorov a odborníkov rozchádzajú, kde na jednej strane stoja o názory o potrebe harmonizovania zdaňovania právnických osôb a na druhej strane názory o negatívnych dôsledkoch daňovej harmonizácie a pozitívnych účinkoch daňovej konkurencie. V prvej kapitole sme tiež sledovali trend vývoja jednotlivých ukazovateľov korporátnej dane, kde je možné registrovať dlhodobý pokles sadzieb dane z príjmu právnických osôb pri relatívne stabilných príjmoch z tejto dane.

Komparáciou zdaňovania právnických osôb vo vybraných krajinách zisťujeme, že ani navzájom medzi týmito krajinami nie je možné registrovať zásadné rozdiely. Jednotlivé ukazovatele zdaňovania právnických osôb sú na porovnateľnej úrovni. Daň z príjmu právnických osôb predstavuje pre vlády nástroj prostredníctvom ktorého môžu ovplyvňovať hospodársky rast a prilákať potenciálnych investorov. Relatívne nízke sadzby korporátnej dane, uplatňovanie daňových dohôd s krajinami o zamedzení dvojitého zdanenia či uplatňovanie smernice EK o materských a dcérskych spoločnostiach môžu spoločne pre všetky skúmané krajiny predstavovať výhodu z hľadiska výberu miesta investície pre

potenciálnych investorov. Určité rozdiely možno registrovať v rámci zdaňovania rezidentov, odpočítateľných položiek, odpisovej politiky, zdaňovania dividend a kapitálových ziskov či v uplatňovaní daňovej v koordinácie pri spoločnostiach v skupine. Z hľadiska prilákania investorov môžu pre Dánsko predstavovať konkurenčnú výhodu oproti Fínsku a Švédsku spôsob zdaňovania rezidentov, odpočítavanie nákladov súvisiacich s výskumom a vývojom, možnosť odpísať náklady na patenty a know-how v roku nadobudnutia, uplatňovanie daňovej koordinácie pri zdaňovaní spoločností v skupine. Švédsko umožňuje spoločnostiam pri odpisovaní strojov a zariadení vybrať si metódu a sadzbu, v rámci odpisovania strát vo Švédsku nie je žiadne obmedzenie z hľadiska ceny a doby odpísania tejto straty. Vo Fínsku je možné odpisovať budovy výrazne vyššou sadzbou ako v Dánsku a Švédsku.

Na začiatku štvrtej kapitoly sme si ozrejmili ako sú vo všeobecnosti vnímané a aké sú základné znaky daňových systémov škandinávskych krajín. Dánsko, Fínsko a Švédsko patria medzi krajiny s najvyšším celkovým daňovým zaťažením v EÚ. Podiel všetkých daňových príjmov na HDP je vo všetkých týchto krajinách nad 40 %, pričom priemer EÚ bol v roku 2016 na úrovni 38,9 %. Nezanedbateľnú časť celkových daňových príjmov v týchto krajinách tvoria príjmy z priamych daní. Podiel príjmov z priamych daní k všetkým daňovým príjmom je hlavne v Dánsku výrazne vyšší ako je priemer EÚ. Zároveň však zisťujeme, že kým v zdaňovaní fyzických osôb majú jednotlivé ukazovatele (sadzba dane, dane / HDP a pod.) oproti priemeru EÚ nadpriemerné hodnoty, tak v zdaňovaní právnických osôb sa tieto krajiny výrazne nelíšia od priemeru EÚ.

Špecifickým prvkom zdaňovania spoločností v rámci sledovaných krajín je zdaňovanie rezidentov v Dánsku. Zahraničné pobočky dánskych spoločností nepodliehajú zdaneniu svojich príjmov v Dánsku. Dánske spoločnosti podliehajú zdaneniu len v rámci príjmov dosiahnutých v Dánsku. Toto pravidlo, ktoré zamedzuje dvojitému zdaneniu môže predstavovať jeden z faktorov, pre ktoré môžu potenciálni investori uprednostňovať Dánsko. Fínsko a Švédsko majú však podobne ako Dánsko uzavreté zmluvy s viacerými krajinami o zamedzení dvojitého zdanenia.

Daňový základ vo všetkých vybraných krajinách je tvorený zdaniteľnými príjmami upravených o rôzne odpočítateľné položky či pripočítateľné položky. Zvláštnosťou je klasifikácia príjmov právnických osôb vo Fínsku na podnikateľské, poľnohospodárske a ostatné príjmy. V rámci tejto klasifikácie je všetky druhy operácií, ktoré upravujú daňový základ možné vykonať len v rámci príjmov a nákladov daného zdroja.

V oblasti odpočítateľných položiek platí, že vo všetkých sledovaných krajinách je možné odpočítať náklady súvisiace so získaním, zabezpečením a udržiavaním zdaniteľných príjmov. Ďalším dôležitým faktorom pre rozhodovanie investorov a v tomto prípade aj na celkový hospodársky vývoj krajiny môžu predstavovať daňové zákony vzťahujúce sa na vedu a výskum. Daňové zákony v Dánsku umožňujú v súčasnosti umožňujú odpočítať 101,5 % nákladov spoločností súvisiacich s vedou a výskumom, v roku 2026 sa táto sadzba dostane na úroveň 110 %. Posledné daňové reformy vo Švédsku v rámci odpočítateľných položiek venovali osobitnú pozornosť obmedzeniu odpočítateľnosti úrokových nákladov v snahe regulovať dlhové financovanie firiem. V rámci odpisovej politiky možno registrovať v sledovaných krajinách určité rozdiely, no platí, že rozhodujúcimi kritériami z hľadiska metódy a sadzby odpisovania je typ a životnosť majetku. Rozdiely možno evidovať v samotných metódach, sadzbách či dobe odpisovania, ktorú tieto štáty využívajú pri odpisovaní dlhodobého hmotného a nehmotného majetku. Všetky krajiny umožňujú odpisovať dlhodobý majetok okamžite v roku akvizície, ak doba životnosti majetku je menej ako 3 roky a cena je nižšia ako stanovená maximálna hodnota. Dánske a fínske spoločnosti odpisujú stroje a zariadenia prostredníctvom degresívnej metódy s maximálnou sadzbou 25 %. Švédskym spoločnostiam je umožnené odpisovať stroje a zariadenia lineárnou aj degresívnou metódou. Fínske spoločnosti odpisujú budovy zvyčajne degresívnou so sadzbou od 4 % – 20 %. Dánske a švédske spoločnosti odpisujú budovy lineárnou metódou, Dánsko uplatňuje základnú sadzbu 4 %, vo Švédsku sa uplatňuje sadzba v závislosti od typu budovy od 2 % – 5 %. Nehmotný dlhodobý majetok sa v Dánsku po dobu 7 rokov a vo Fínsku po dobu 10 rokov odpisuje lineárnou metódou. Dánsko ako jediná zo sledovaných krajín umožňuje odpisovanie patentov a know-how už v roku akvizície. Vo Švédsku sa pre nehmotný majetok uplatňujú rovnaké pravidlá ako pre hmotný majetok.

V skúmaných krajinách sa pri prenášaní strát uplatňujú rozdielne pravidlá. Fínsko a Švédsko pri prenášaní strát kladú dôraz na kontinuitu vo vlastníctve spoločností, rozdiel spočíva v dobe počas ktorej môže byť strata prenášaná. Vo Švédsku je možné stratu prenášať na dobu neurčitú, vo Fínsku po dobu 10 rokov. Dánsko umožňuje spoločnostiam odpočítať straty prenesené z minulých rokov až do výšky 8 385 000 DKK⁶⁰.

Kapitálové zisky a zisky z dividend v týchto krajinách sa vo všeobecnosti zarátavajú do zdaniteľných príjmov, no za určitých okolností môžu byť od dane oslobodené. V Dánsku sa

⁶⁰ Prepočet k 31.12.2018 - 8 385 000 DKK = 1 122 895,83 EUR

pre oslobodenie od dane z kapitálových ziskov a dividend kladie dôraz na typ akcií, z ktorých bol zisk nadobudnutý. Kľúčovou podmienkou pre oslobodenie od dane je podiel materskej spoločnosti vo výške minimálne 10 % na základom imaní dcérskej spoločnosti. Zdaňovanie kapitálových ziskov a dividend vo Fínsku je možné označiť za najzložitejšie v rámci sledovaných krajín. Vo Fínsku sú vo väčšine prípadov dividendy v rámci operácií s nimi vo vnútri krajiny od dane oslobodené, no pri určitých druhoch operácií podliehajú úplnému resp. čiastočnému zdaneniu. Pre úplne resp. čiastočné zdanenie dividend je pre fínske spoločnosti rozhodujúcich niekoľko faktorov, ako napr. typ spoločností z hľadiska ich obchodovateľnosti na trhu, pôvod spoločností, vlastnícky vzťah medzi spoločnosťami či typ akcií, s ktorými sa obchoduje. Vo Švédsku je pre oslobodenie kapitálových ziskov a dividend od dane rozhodujúci účel, za ktorým sú dané akcie v spoločnosti držané. Od dane sú vo Švédsku oslobodené kapitálové zisky a dividendy z akcií, ktoré sú držané z podnikateľských resp. obchodných dôvodov.

Zo sledovaných krajín sa iba v Dánsku uplatňuje povinná konsolidácia daní pre spoločností v skupine. Spoločnostiam vo Fínsku a Švédsku je umožnené dosiahnuť podobný efekt ako prináša povinná konsolidácia daní prostredníctvom skupinových príspevkov, pričom je potrebné aby boli splnené určité podmienky. Tieto podmienky sú najmä vo Fínsku relatívne zložité, čo môže negatívny dopad na rozhodnutia o založení materských a dcérskych spoločností.

ZOZNAM POUŽITEJ LITERATÚRY

ALESTALO, Matti; HORT, Sven EO; KUHNLE, Stein. The Nordic model: Conditions, origins, outcomes, lessons. 2009.

ANDERSEN, Torben M., et al. The Nordic model. *Embracing globalization and sharing risks*, 2007.

BRØCHNER, Jens, et al. The dilemmas of tax coordination in the enlarged European Union. *CESifo Economic Studies*, 2007, 53.4: 561-595.

COLLIANDER, Anders, Taxation in Finland 2009, Ministry of Finance, April 2009, p.212.

DE MOOIJ, Ruud A.; NICODÈME, Gaëtan. Corporate tax policy and incorporation in the EU. *International Tax and Public Finance*, 2008, 15.4: 478-498.

DELOITTE, International Tax, Denmark Highlights 2018, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-denmarkhighlights-2018.pdf>>

DELOITTE, International Tax, Finland Highlights 2018, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-finlandhighlights-2018.pdf>>

DELOITTE, International Tax, Sweden Highlights 2018, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenhighlights-2018.pdf>>

DELOITTE, Taxation and Investment in Denmark 2015, 2015, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-denmark-tax-invest-en-2015.pdf>>

DELOITTE, Taxation and Investment in Finland 2016. 2016, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-finland-tax-invest-en-2016.pdf>>

DEVEREUX, Michael P.; PEARSON, Mark. Corporate tax harmonisation and economic efficiency. London: Institute for Fiscal Studies, 1989.

DEVEREUX, Michael P.; SØRENSEN, Peter Birch. The corporate income tax: international trends and options for fundamental reform. Brussels: European Commission, Directorate-General for Economic and Financial Affairs, 2006.

DEVEREUX, Michael; LORETZ, Simon. What do we know about corporate tax competition?. 2012.

ĐURINOVÁ, Ivona, Národohospodárske otázky, Daňové systémy krajín Škandinávie, 1. časť Dánsko a Švédsko, 1/2013, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://www.nbs.sk/_img/Documents/_PUBLIK_NBS_FSR/Biatec/Rok2013/06_biatec13-1_durinova.pdf>

ĐURINOVÁ, Ivona, Národohospodárske otázky, Daňové systémy krajín Škandinávie, 2. časť Fínsko, Nórsko a Island, 2/2013, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://www.nbs.sk/_img/Documents/_PUBLIK_NBS_FSR/Biatec/Rok2013/03_biatec13-2_durinova.pdf>

EUROPEAN COMMISSION, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL, A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union: 5 Key Areas for Action, [cit. 2019-02-03], Dostupné na: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/com_2015_302_en.pdf>

EUROPEAN COMMISSION, Data on taxation, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en>

EUROPEAN COMMISSION, Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway, 2018 Edition, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf>

GRIFFITH, Rachel; MILLER, Helen; O'CONNELL, Martin. Ownership of intellectual property and corporate taxation. Journal of Public Economics, 2014, 112: 12-23.

HOLST, Anna; LARSEN, Anders Fuglsig. Corporate taxation in Denmark and the international challenge. *Nordic Tax Journal*, 2014, 2014.2: 88-112.

KARI, Seppo; KARIKALLIO, Hanna; PIRTILÄ, Jukka. Anticipating tax changes: Evidence from the Finnish corporate income tax reform of 2005. *Fiscal Studies*, 2008, 29.2: 167-196.

KLEVEN, Henrik Jacobsen. How can Scandinavians tax so much?. *Journal of Economic Perspectives*, 2014, 28.4: 77-98.

LORETZ, Simon. Corporate taxation in the OECD in a wider context. *Oxford Review of Economic Policy*, 2008, 24.4: 639-660.

MINISTRY OF FINANCE, Tax department, Tax in Finland, 3/2005, ISBN 951-804-541-0

MINISTRY OF FOREIGN AFFAIRS OF DENMARK, Invest in Denmark, Facts on Taxation in Denmark, Január 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://investindk.com/media/invest-in-denmark/publications/business-conditions/taxation_in_denmark_2018.ashx?la=en&hash=0A0FD07997EDD8D761CBFB699BE49C2D46D44BA>

MINTZ, Jack. Corporate tax harmonization in Europe: it's all about compliance. *International Tax and Public Finance*, 2004, 11.2: 221-234.

MITCHELL, Daniel J. The economics of tax competition: harmonization vs. liberalization. *Index of Economic Freedom*, Heritage Foundation, 2004, 25: 38.

NERUDOVÁ, Danuše, et al. Tax competition and tax harmonization in the European Union. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 2015, 52.6: 135-144.

NICODÈME, Gaëtan. Corporate tax competition and coordination in the European Union: What do we know? Where do we stand?. Elsevier, London, 2007.

OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Revenue Statistics 2018 – Finland, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-finland.pdf>>

OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Revenue Statistics 2018 – Denmark, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-denmark.pdf>>

OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Revenue Statistics 2018 – Sweden, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-sweden.pdf>>

OECD, Tax Database, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>>

OECD, Tax Policy Reforms in Denmark, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/37154664.pdf>>

OVERESCH, Michael; RINCKE, Johannes. What drives corporate tax rates down? A reassessment of globalization, tax competition, and dynamic adjustment to shocks. The Scandinavian Journal of Economics, 2011, 113.3: 579-602.

PKF, Worldwide Tax Guide 2016/17, Denmark Tax Guide 2016/2017, jún 2016, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www.pkf.com/publications/tax-guides/denmark-tax-guide/>>

PKF, Worldwide Tax Guide 2016/17, Finland Tax Guide 2016/2017, jún 2016, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://www.pkf.com/publications/tax-guides/finland-tax-guide/>>

PKF, Worldwide Tax Guide 2016/17, Sweden Tax Guide 2016/2017, jún 2016, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<http://www.pkf.com/publications/tax-guides/sweden-tax-guide/>>

PWC, Worldwide Tax Summaries Online, 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<http://taxsummaries.pwc.com/ID/tax-summaries-home>>

RADAELLI, Claudio. The politics of corporate taxation in the European Union: Knowledge and international policy agendas. Routledge, 2013.

SKATTE STYRELSEN, Tax in Denmark, An introduction to the Danish tax system for non-Danish speakers, Júl 2018, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<https://skat.dk/getfile.aspx?id=137550>>

SØRENSEN, Peter Birch. Dual income taxes: a Nordic tax system. Tax reform in open economies: international and country perspectives, Cheltenham, Edward Elgar, 2010, 78-108.

SØRENSEN, Peter Birch. International tax coordination: regionalism versus globalism. *Journal of Public Economics*, 2004, 88.6: 1187-1214.

SWEDISH TAX AGENCY, Taxes in Sweden, Tax Statistical Yearbook of Sweden 2015, 2015, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://www.skatteverket.se/download/18.361dc8c15312eff6fd1f7cd/1467206001885/taxes-in-sweden-skv104-utgava16.pdf>

THOMANN, Christian. Recent developments in corporate taxation in Sweden. *Nordic Tax Journal*, 2014, 2014.2: 195-214.

TRADING ECONOMICS, Denmark Corporate Tax Rate, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://tradingeconomics.com/denmark/corporate-tax-rate>

TRADING ECONOMICS, Denmark Personal Income Tax Rate, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://tradingeconomics.com/denmark/personal-income-tax-rate>

TRADING ECONOMICS, Finland Corporate Tax Rate, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://tradingeconomics.com/finland/corporate-tax-rate>

TRADING ECONOMICS, Finland Personal Income Tax Rate, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://tradingeconomics.com/finland/personal-income-tax-rate>

TRADING ECONOMICS, Sweden Corporate Tax Rate, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://tradingeconomics.com/sweden/corporate-tax-rate>

TRADING ECONOMICS, Sweden Personal Income Tax Rate, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://tradingeconomics.com/sweden/personal-income-tax-rate>

VERO SKATT, Tax Administration Annual Report 2017, 2017, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <https://annualreport2017.vero.fi/>

WEICHENRIEDER, Alfons J. (Why) do we need corporate taxation?. 2005.

WITTENDORFF, Jens. Common Consolidated Corporate Tax Base. *International Transfer Pricing Journal*, 2011, 404-406.

WORLD-WIDE TAX, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<http://www.worldwide-tax.com/>>

WORLD-WIDE TAX, Finland, [cit. 2018-12-14], Dostupné na: <<http://www.worldwide-tax.com/finland/indexfinland.asp>>

ZODROW, George R. Tax competition and tax coordination in the European Union. *International tax and public finance*, 2003, 10.6: 651-671.