

VĚDECKÉ SPISY VYSOKÉHO UČENÍ TECHNICKÉHO V BRNĚ

Edice PhD Thesis, sv. 509

ISSN 1213-4198



Mgr. Ing. Hana Skalická, BA

Harmonizace zdaňování korporací v EU

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
Fakulta podnikatelská
Ústav financí

Mgr. Ing. Hana Skalická, BA

HARMONIZACE ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ V EU

HARMONIZATION OF TAXATION OF CORPORATIONS IN THE EU

ZKRÁCENÁ VERZE PH.D. THESIS

Obor: Řízení a ekonomika podniku
Školitel: Doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.
Oponenti: Prof. Ing. Jiří Dvořák, DrSc.
Prof. Ing. Jan Široký, CSc.
Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.
Datum obhajoby: 28. 11. 2008

KLÍČOVÁ SLOVA

Daně, daňově uznatelné náklady, daňově neuznatelné náklady, daňové sazby, daňové subjekty, daňové ztráty, dvojí zdanění, Evropská unie, Evropský soudní dvůr, Evropská společnost, přímé daně, harmonizace, skupinové zdanění, správa daní, srážková daň, systém kalkulace daně, základ daně, zdanitelný příjem, zdanění společností, zdaňovací období, zdaňování korporací.

KEY WORDS

Taxes, tax deductible costs, tax non-deductible costs, tax rates, persons liable to tax, tax losses, double taxation, the European Union, the European Court of Justice, European Society, direct taxes, harmonization, group taxation, administration of taxes, withholding tax, system of calculation of tax, tax base, taxable income, taxation of corporations, taxable period.

MÍSTO ULOŽENÍ PRÁCE

Oddělení pro vědu a výzkum FP VUT v Brně
Knihovna FP VUT v Brně

Obsah

OBSAH	3
ÚVOD	5
1 ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ PROBLÉMU	5
2 VÝCHODISKA A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE.....	6
2.1 VÝCHODISKA DISERTAČNÍ PRÁCE	6
2.2 CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE	6
3 PŘEHLED O SOUČASNÉM STAVU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY	7
3.1 PRÁVNÍ VÝCHODISKA DAŇOVÉ HARMONIZACE V EU	7
3.1.1 <i>Definice základních pojmů</i>	7
3.1.2 <i>Pojem a závaznost práva EU/ES</i>	8
3.1.3 <i>Ustanovení primárního práva ES o daňové harmonizaci</i>	9
3.2 ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ	9
3.2.1 <i>Mezinárodní dvojí zdanění</i>	9
3.2.2 <i>Smlouvy o zamezení dvojího zdanění</i>	10
3.2.3 <i>EU Model Tax Convention?</i>	10
3.3 HARMONIZACE PŘÍMÝCH DANÍ, ZEJMÉNA PŘI ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ	11
3.3.1 <i>Vývoj harmonizace v oblasti zdaňování korporací</i>	11
3.3.2 <i>Legislativa ES v oblasti zdaňování korporací</i>	11
3.4 JUDIKATURA ESD	15
3.4.1 <i>Význam judikatury ESD</i>	15
3.4.2 <i>Některé významné judikáty v oblasti zdaňování korporací</i>	16
3.5 SOUČASNÉ NÁVRHY EVROPSKÉ KOMISE NA HARMONIZACI ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ	16
4 ŘEŠENÍ DÍLČÍCH CÍLŮ PRÁCE A PREZENTACE VÝSLEDKŮ VLASTNÍHO VÝZKUMU	17
4.1 ANALÝZA ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ V JEDNOTLIVÝCH ČLENSKÝCH STÁTECH EU	17
4.2 ANALÝZA NÁVRHŮ EVROPSKÉ KOMISE OHLEDNĚ ZDAŇOVÁNÍ SPOLEČNOSTÍ	17
4.2.1 <i>Harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti (Home State Taxation)</i>	17
4.2.2 <i>Společné zdanění konsolidovaným základem daně (Common Corporate Consolidated Tax Base)</i>	17
4.2.3 <i>Zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností (European Union Company Tax)</i>	19
4.2.4 <i>Povinně harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonised Corporate Tax Base)</i>	19

4.3	NAVRŽENÍ VLASTNÍ METODY HARMONIZACE ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ V EU	19
4.3.1	<i>Harmonizace strukturální</i>	19
4.3.2	<i>Harmonizace přímá</i>	20
4.3.3	<i>Právní forma harmonizace</i>	20
4.3.4	<i>Jak zohlednit výsledky negativní harmonizace</i>	20
4.3.5	<i>Role administrativních nákladů</i>	21
4.3.6	<i>Kalkulace daně a základu daně</i>	21
5	ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE A POUŽITÉ METODY	24
5.1	ZÁKLADNÍ METODY POUŽITÉ PŘI ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE	24
5.2	METODIKA DOTAZNÍKOVÉHO ŠETŘENÍ	25
5.2.1	<i>Vlastní dotazník</i>	25
5.2.2	<i>Výběr respondentů</i>	26
5.2.3	<i>Provedení dotazníkového šetření</i>	26
6	PŘÍNOSY DISERTAČNÍ PRÁCE	26
6.1	KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO VĚDU	27
6.2	KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO PRAXI	27
6.3	KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO PEDAGOGICKOU OBLAST	27
	ZÁVĚR	27
	POUŽITÉ ZDROJE	29
	LITERATURA	29
	DALŠÍ ZDROJE	29
	SEZNAM PUBLIKACÍ	29
	PŘÍSPĚVKY NA KONFERENCÍCH	29
	PŘÍSPĚVKY V ODBORNÝCH ČASOPISECH	30
	PŘÍLOHY	31
	PŘÍLOHA Č. 1: CELKOVÉ DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ KORPORACÍ V EU	31
	ABSTRACT	32

ÚVOD

V roce 2004 Česká republika vstoupila do Evropské unie („EU“). Tím se mimo jiné zavázala respektovat právní normy Evropského společenství, včetně norem daňových. Jak vyplývá z článků 90 – 93 Smlouvy o založení Evropských společenství („Smlouva ES“), je zakázáno veškeré diskriminující zdaňování zboží dovezeného z jiných členských států za účelem zajištění ochrany volného pohybu zboží před neodůvodněným finančním zatěžováním členskými státy. Členské státy tak nesmějí podrobovat výrobky z jiných členských států vyššímu vnitřnímu zdanění než jsou podrobovány výrobky domácí. Evropský soudní dvůr („ESD“) rozšířil svým judikátem č. 142/77 v právní věci Statens Kontrol aplikaci článku 90 Smlouvy ES i na zdanění domácího zboží při vývozu.

Z výše uvedeného vyplývá, že v Evropské unii jsou zatím harmonizovány daně nepřímé, zejména daň z přidané hodnoty („DPH“), a to Směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému DPH, což je přepis (recast) dříve používané Šesté směrnice o DPH, která byla v roce 2006 přepracována tak, aby její text reflektoval změny, které od jejího přijetí v roce 1977 nastaly.

Cílem harmonizace DPH je zajistit co možná největší míru daňové neutrality v komunitárním měřítku a odstranit diskriminaci dovozů a vývozů zboží mezi členskými státy. Harmonizační strategie v oblasti DPH je tak postavena jak na harmonizaci výpočtu daňového základu a na redukci počtu výjimek při určování daňového základu, tak na duální daňové sazbě (základní a snížené). Do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba DPH v žádném členském státě nižší než 15%, Rada rozhodne v souladu s článkem 93 Smlouvy o výši základní sazby, která bude uplatňována po 31. prosinci 2010. Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby, a to pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III a v čl. 102 a následujících Směrnice o společném systému DPH. Snížená sazba nesmí být nižší než 5%.

Právo Evropských společenství dále harmonizuje podmínky vrácení DPH zaplacené osobami se sídlem mimo území EU, a to na základě Třinácté směrnice (86/560/EHS) o harmonizaci zákonů členských států vztahujících se k daní z obratu pro vrácení DPH osobám s daňovou povinností, které nejsou usazeny na území EU. Za takové osoby jsou považovány všichni ti, kteří nemají trvalé bydliště nebo sídlo podnikání na území EU a neposkytovali na tomto území žádné služby ani nedodávali zboží. Výjimku tvoří pouze poskytování přepravních služeb anebo služeb, kde je výlučným plátcem DPH příjemce. Při splnění podmínek daných Třináctou směrnicí má fyzická nebo právnická osoba právo na vrácení DPH za předpokladu, že její domovský stát uplatňuje podobná opatření vůči EU. Lhůty pro uplatnění nároků a limity pro vrácení DPH upravují členské státy.

V oblasti přímých daní, kam patří i zdaňování korporací, harmonizace zatím zdaleka nedosáhla takové úrovně jako u daní nepřímých. Je tomu tak pravděpodobně proto, že daňová harmonizace v rámci EU je do značné míry limitována možnostmi komunitární intervence. Daňová harmonizace dle práva ES nemá totiž za cíl sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, nýbrž zajistit jejich fungování a vývoj tak, aby neodporovaly zásadám jednotného vnitřního trhu. Vzhledem k tomu, že volný pohyb zboží a služeb jednoznačně přímo ovlivňují daně nepřímé, členské státy EU se shodly na tom, že v oblasti nepřímých daní je daňová harmonizace nezbytná. Jak je tomu však v případě daní přímých, a to zejména při zdaňování korporací?

1 ZÁKLADNÍ VYMEZENÍ PROBLÉMU

Každý podnik musí platit daně, a to ať se nachází v České republice či jakémkoli jiném státě Evropské unie. Ve všech těchto zemích se však uplatňuje jiný způsob výpočtu základu daně, jiné daňové sazby. Vzhledem k otevřenosti hranic a ke svobodě pohybu zboží, služeb a kapitálu mají dnešní společnosti možnost podnikat v kterémkoli státě EU. S tím samozřejmě souvisí i systém zdanění těchto společností, neboť při rozhodování společnosti o jejím vstupu na trh jiného státu, je velice důležitým faktorem právě velikost zisku po zdanění, kterého společnost v takovém státě může dosáhnout, a tedy i samotný systém výpočtu daně a v neposlední řadě i administrativní zátěž spojená s daňovými povinnostmi v té které zemi. Pro vytvoření co nejvyššího zisku po zdanění je nyní nutná daňová optimalizace.

Aby se případný investor mohl objektivně rozhodnout, do které společnosti investovat a proč, musí mít možnost tyto společnosti objektivně porovnat. A jedním z rozhodujících kritérií je určité velikost zisku po zdanění a na to navazující případná výplata dividend. Pokud se budou uplatňovat různé způsoby zdanění

v různých členských státech, nebude možnost podniky objektivně srovnat. I proto se nyní Evropská komise snaží harmonizovat systém výpočtu základu daně společností.

Toto jsou důvody, proč jsem podnikla výzkum ve všech 27 členských státech EU ohledně zdaňování společností (tj. zejména postupu výpočtu daně, daňových sazeb), jehož výsledky jsou uvedeny dále v této práci. Data z jednotlivých zemí, jenž jsou podkladem této práce, jsou k právnímu stavu k 1.7.2008. Dále se zaměřím na to, jakou metodu harmonizace zdaňování společností nyní navrhuje Evropská unie a v neposlední řadě se pokusím navrhnout metodu harmonizace zdaňování společností v EU tak, aby daně nebyly limitujícím faktorem při vstupu obchodní společnosti na trh EU.

2 VÝCHODISKA A CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE

2.1 VÝCHODISKA DISERTAČNÍ PRÁCE

Zdaňování korporací patří do oblasti přímých daní, přičemž v této oblasti harmonizace zatím prakticky neexistuje. V primárním právu ES je zmíněna pouze harmonizace nepřímých daní, harmonizace přímých daní se dovozuje pouze nepřímo z článku 94 Smlouvy ES. Legislativa v oblasti sekundárního práva ES v oblasti přímých daní je podrobně uvedena v kapitole 3.3.2 této práce, avšak v porovnání s nepřímými daněmi se jedná téměř o nulovou harmonizaci.

Členské státy považují harmonizaci přímých daní za zásah do své suverenity a během celých 50 let nebyl dostatek politické vůle k prosazení harmonizace přímých daní. Přestože Evropská komise vnesla několik návrhů, jak přímé daně harmonizovat, všechny byly nakonec staženy. V současné době je toto téma opět aktuální, opět byly Evropskou komisí vytvořeny pracovní skupiny, které se zabývají harmonizací zejména daně z příjmů právnických osob. Konkrétní návrhy těchto pracovních skupin jsou uvedeny v kapitole 4.2 disertační práce. Návrh společného konsolidovaného základu daně Evropská komise již představila, a to v podobě návrhu směrnice.

Zaměření této disertační práce je tedy stejné jako současná snaha Evropské komise, jak harmonizovat zdaňování korporací. Bez ohledu na to, zda-li přijdu s finálním návrhem harmonizace zdaňování korporací v EU dříve či později než pracovní skupina Evropské komise dojde ke konečnému závěru, bude velice zajímavé porovnat, zda-li některá z pracovních skupin Evropské komise dojde k těmto závěrům jako já v této práci.

2.2 CÍLE DISERTAČNÍ PRÁCE

Daňová harmonizace dle práva ES nemá za cíl sjednotit daňové soustavy napříč členskými státy, nýbrž zajistit jejich fungování a vývoj tak, aby neodporovaly zásadám jednotného vnitřního trhu. A to je i hlavním cílem mé disertační práce. Pokusím se navrhnout metodu harmonizace zdaňování společností v EU tak, aby daně nebyly limitujícím faktorem při vstupu společností na trh EU. Aby kterákoliv společnost z kteréhokoli členského státu EU mohla vstoupit na jakýkoli trh jiného členského státu EU, a to za stejných podmínek, jako ve svém domácím členském státě.

Tento obsáhlý a náročný cíl je možno rozdělit podle logického postupu do tří dílčích cílů, které jsou popsány níže a které dokládají, proč právě tyto otázky považuji za stěžejní a které budou dále v disertační práci zpracovány.

Tyto dílčí cíle lze shrnout do tří základních oblastí:

- Analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU – tedy výzkum prováděný ve všech 27 členských státech,
- Analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností,
- Navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v EU.

Na základě dostupných informací o současných systémech zdaňování korporací ve 27 členských státech EU je mým cílem navrhnout metodu, jak harmonizovat zdaňování korporací tak, aby byly odstraněny překážky, které brání společnostem při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány jejich náklady na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

V rámci výzkumu považují za nutné zodpovědět zejména následující otázky:

- je vhodnější harmonizace strukturální či harmonizace daňových sazeb a proč,
- jakou formu by měla mít pozitivní harmonizace zdaňování korporací (tj. směrnice, nařízení či jiný nástroj?),
- jak zohlednit výsledky negativní harmonizace (tj. činnost ESD) při harmonizaci zdaňování korporací,
- harmonizovat přímo či nepřímo,
- jakou roli hrají administrativní náklady na vyrovnání se s požadavky jednotlivých daňových povinností v jednotlivých zemích,
- jak je kalkulován základ daně korporací v jednotlivých členských státech EU, z čeho tento základ daně vychází (tj. účetnictví, IFRS či daňová evidence),
- zda-li je plně eliminováno dvojí zdanění příjmů, pokud ne – proč a jak to napravit,
- jak vysoké jsou sazby daně z příjmů korporací.

Na základě vyhodnocení odpovědí na výše uvedené otázky navrhnout konkrétní metodu harmonizace zdaňování korporací v EU tak, aby daňové povinnosti korporací v EU nebyly překážkou bránící korporacím při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány administrativní náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

3 PŘEHLED O SOUČASNÉM STAVU ŘEŠENÉ PROBLEMATIKY

3.1 PRÁVNÍ VÝCHODISKA DAŇOVÉ HARMONIZACE V EU

3.1.1 Definice základních pojmů

Daň

Chceme-li v dnešní době vymezit pojem daně, nemůžeme učinit to, že v platném právním předpise vyhledáme příslušné ustanovení, které tento pojem definuje, protože české pozitivní právo takové ustanovení nemá. Musíme se ubírat poněkud složitější cestou a pojem daně dovodit zobecněním toho, co zjišťujeme z jednotlivých právních norem upravujících daňové vztahy.

Jak vyplývá z článku 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ČR, daně lze ukládat pouze na základě zákona. Stejně jako v ostatních evropských státech je v ČR tedy splněn požadavek zákonnosti výběru daní. Definici daně v platném právu obsahuje např. německý právní řád, který daněmi rozumí peněžitá plnění, která nejsou protiplněním za zvláštní plnění a jsou ukládána veřejnoprávními územními korporacemi (státem, obcemi) za účelem dosažení příjmů všem těm, u nichž jsou naplněny podmínky, se kterými zákon spojuje platební povinnost.

Na základě studia daňových zákonů a předpisů můžeme vysledovat tyto znaky daně¹:

- daň je povinné peněžní plnění stanovené zákonem
- má vynutitelný charakter
- zákon přesně vymezuje skutečnosti, které zakládají daňovou povinnost a rozhodují o její výši a lhůtách splatnosti
- jedná se o nenávratný rozpočtový příjem.

Základní dělení daní:

- daně přímé, jsou daně důchodového typu, které platí plátce do státního rozpočtu buď přímo anebo prostřednictvím jiných institucí (např. prostřednictvím zaměstnavatele). Typickou přímou daní je daň z příjmů (a to jak fyzických, tak právnických osob), dále sem z českých daní patří daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí, silniční daň,
- daně nepřímé – za poplatníka odvádí plátce daně – tj. neplatíme je přímo, ale prostřednictvím třetí osoby, typickou nepřímou daní je daň z přidané hodnoty, dále sem patří spotřební daň, energetické daně.

¹ Urbánková D.: Pojem daně z pohledu daňové právní teorie, časopis Daně č. 6/1998, strana 11 - 17

Daňová harmonizace²

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.

Úroveň daňové harmonizace, kdy všechny země aplikují rozdílné daně, můžeme rozdělit na situace, kdy:

- harmonizace neexistuje – neexistují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a neexistuje ani spolupráce na administrativní úrovni
- existuje tzv. mírná harmonizace – existují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a existuje i další spolupráce na administrativní úrovni.

Dále můžeme rozlišovat mezi harmonizací:

- strukturální – harmonizace struktury daňového systému
- daňových sazeb
- pozitivní – proces sbližování národních daňových systémů států ES prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které využívá Evropská Komise; výsledkem pozitivní harmonizace je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla.
- negativní – výsledek činnosti Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury ESD, nikoliv na základě implementace směrnic či nařízení; na rozdíl od harmonizace pozitivní tento druh harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy
- přímou – klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo
- nepřímou – snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva; v současné době se tato nepřímá harmonizace projevuje zejména při zdaňování společností prostřednictvím harmonizace účetnictví pomocí Mezinárodních účetních standardů

3.1.2 Pojem a závaznost práva EU/ES

Daňová harmonizace v EU, stejně jako jakákoli jiná harmonizace právních předpisů v EU má kořeny v právu EU, resp. právu Evropských společenství. Vzhledem k tomu, že Evropská unie je označení pro celek tvořený členskými státy Evropských společenství zavedený Maastrichtskou smlouvou a k tomu, že Evropská unie není z právního hlediska mezinárodní organizací, neboť nemá právní subjektivitu, tak mezinárodní smlouvy se státy neuzavírá Evropská unie, ale Evropská společenství (dále jen „ES“). Pojem Evropská společenství je označením pro původně tři, nyní již pouze dvě společenství, a to:

- Evropské hospodářské společenství (vznik v roce 1957 Římskými smlouvami), Maastrichtskou smlouvou bylo přejmenováno na Evropské společenství
- Evropské společenství pro atomovou energii (vznik v roce 1957 Římskými smlouvami)
- Evropské společenství uhlí a oceli (vzniklo na základě Pařížské smlouvy v roce 1951, bylo dojednáno na 50 let, tudíž zaniklo 23.7.2002)

EU nenahrazuje ES, oba celky existují paralelně vedle sebe s totožnou členskou základnou, avšak s různou působností.

Pro ES je typická nadstátnost, která se projevuje především závazností přijatých opatření i pro ty státy, které je neschválily, jakož i vynutitelností plnění těchto opatření.

Působnost EU je stanovena širěji, neboť zahrnuje: 1. pilíř EU = působnost ES (pouze pro právo ES je typická nadstátnost), 2. pilíř EU = zahraniční politika a vnější bezpečnost, 3. pilíř EU = vnitřní bezpečnost a justice.

² Nerudová D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, ASPI, Praha 2005, str. 13 - 16

3.1.3 Ustanovení primárního práva ES o daňové harmonizaci

Jedním z pramenů primárního práva ES je i Smlouva o založení ES, která daňovou harmonizaci upravuje v těchto ustanoveních:

- **Čl. 12** – zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti, z čehož lze dovodit i ***zákaz daňové diskriminace*** na základě státní příslušnosti,
- **čl. 90 – 93** – ***daňová ustanovení***, na jejichž základě jsou však harmonizovány pouze nepřímé daně,
- **čl. 94** o sbližování právních předpisů, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu. Na základě tohoto článku se dovozuje harmonizace v oblasti přímých daní.

Daňové harmonizace se týkají i tato ustanovení Smlouvy ES:

- **Čl. 157** – ES má na základě odstavce 1 tohoto článku povinnost zajistit, aby existovaly podmínky nezbytné pro konkurenceschopnost průmyslu ES; nicméně v odstavci 3 je uvedeno, že toto ustanovení nevytváří podklad pro zavádění jakýchkoli opatření ES, která obsahují daňová ustanovení,
- **Čl. 163** se týká podpory výzkumu a technologického rozvoje. Za tímto účelem ES podporuje podniky včetně malých a středních, výzkumná střediska a vysoké školy v jejich činnosti v oblasti výzkumu a technologického rozvoje vysoké úrovně, podporuje jejich snahy o vzájemnou spolupráci, zejména tím, že umožňuje podnikům plně využívat potenciál vnitřního trhu ES, a to zpřístupněním veřejných zakázek v jednotlivých státech, stanovením společných norem a ***odstraněním právních a daňových překážek*** této spolupráce,
- **Čl. 175** odstavec 2 písm. a) – Rada přijme jednomyslně předpisy především fiskální povahy...
- **Čl. 190** odstavec 5 – Veškerá pravidla a podmínky týkající se daňového režimu stávajících nebo bývalých členů ES vyžadují v Radě jednomyslnost,
- **Čl. 299** odstavec 2 – při přijímání opatření zaměřených zejména na vytvoření podmínek pro uplatnění Smlouvy ES přihlédne Rada k oblastem, jako je mj. daňová politika ES.

Harmonizaci (nejen daňovou) je dále možné dovodit ze čtyř fundamentálních svobod, tj.:

- **Volný pohyb zboží** (čl. 23 – 38)
- **Volný pohyb osob** (čl. 39 – 48)
- **Volný pohyb služeb** (čl. 49 – 55)
- **Volný pohyb kapitálu** (čl. 56 – 60), přičemž **čl. 58** stanoví, že zákazem jakýchkoli omezení pohybu kapitálu, jenž je uveden v čl. 56, *není dotčeno právo členských států uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován; ani učinění všech nezbytných opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních předpisů, zejména v oblasti daňového práva a dohledu nad finančními institucemi.*

3.2 ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

3.2.1 Mezinárodní dvojí zdanění

Mezinárodním dvojím zdaněním se rozumí současné zdanění příjmu nebo majetku u téhož poplatníka ve dvou nebo i ve více státech. Pokud by se mezinárodní dvojí zdanění neeliminovalo, docházelo by k nadměrnému daňovému zatížení a tím i k nepříznivému působení na rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů.

Hlavní příčinou kolize daňových předpisů více států je skutečnost, že zpravidla každý stát podrobuje zdanění všechny příjmy osob, které jsou rezidenty v daném státě či všechny příjmy, jejichž zdroj je na území tohoto státu. Může se tak stát, že některé osoby (ať fyzické či právnické) splní podmínky ke zdanění příjmů ve více státech.

3.2.2 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Tomuto by měly zamezit tzv. smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jejichž účelem je však i snaha zamezit dvojímu nezdanění a snížit možnost daňových úniků.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou nadřazeny národním zákonům, nemohou však stanovit daňovou povinnost nad rozsah vnitrostátních daňových předpisů. V České republice tyto smlouvy zařazujeme mezi tzv. prezidentské smlouvy, což znamená, že pravomoc sjednávat tyto smlouvy přísluší na základě čl. 63 Ústavy ČR prezidentu republiky. Prezident republiky může sjednávání mezinárodních smluv přenést na vládu nebo s jejím souhlasem na jednotlivé členy, což bývá častý případ mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, které obvykle sjednává a podepisuje ministr financí. Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nabývají platnosti po výměně ratifikačních listin a jsou publikovány ve Sbírce mezinárodních smluv sdělením ministerstva zahraničních věcí. Vyhlášením se smlouva stává dle č. 10 Ústavy ČR součástí českého právního řádu a má přednost před zákonem.

Jedná se zpravidla o smlouvy dvoustranné. V současnosti se uplatňují dvě modelové konvence pro uzavírání komplexních smluv o zamezení dvojího zdanění:

- **model OECD**, podle kterého jsou sjednávány mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými zeměmi; právo zdanit příjem poplatníka je ponecháno státu, v němž je rezidence poplatníka. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány na základě Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, kterou OECD přijalo v roce 1963. K této smlouvě existuje rozsáhlý Komentář, který ač není pramenem mezinárodního práva, je vysoce používaný a uznávaný zejména pro svou hloubku a dokonalou rozpracovanost. Jak Smlouva, tak Komentář byly aktualizovány v roce 2008.
- **model OSN**, podle kterého jsou uzavírány smlouvy mezi vyspělými a rozvojovými zeměmi. Na jejich základě jsou daňové výnosy ponechány rozvojovým zemím, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu zdroje příjmu poplatníka. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou obvykle sjednávány podle vzorové smlouvy a doporučení OSN.

Některé státy upřednostňují při jednáních o uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění vlastní vzor, který neodpovídá ani jednomu z výše uvedených vzorových textů. K takovým státům se řadí např. USA.

Dvojí zdanění se podle ustanovení mezinárodních smluv vylučuje tím, že jednotlivé druhy příjmů se vyhrazují ke zdanění buď státu bydliště či sídla příjemce (tzv. stát domicilu) nebo státu zdroje příjmu (tzv. stát zdroje), nebo se právo ke zdanění určitého příjmu rozděluje mezi oba státy. K zamezení dvojího zdanění se používají zpravidla 2 metody, a to buď metoda vynětí (úplné vynětí, vynětí s výhradou progresse) a nebo metoda zápočtu (zápočet plný, zápočet prostý).

3.2.3 EU Model Tax Convention?

V současné době stále více nabývá na významu globalizace a s tím i multilaterální smlouvy. Na tuto tendenci v roce 2002 zareagovala i Evropská unie, a to návrhem EU Model Tax Convention neboli návrhem Modelu evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

Na základě toho evropského modelu by všechny členské státy EU podepsaly jedinou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která by nahradila všechny bilaterální smlouvy mezi jednotlivými členskými zeměmi.

Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění by měl vycházet z těchto pravidel:

- měl by zahrnovat pouze ustanovení v rozsahu nezbytném pro zajištění souladu s právem ES,
- obsahoval by rozhodčí doložku na jejímž základě by rozhodčím orgánem byl ESD
- výhody plynoucí ze smlouvy by se vztahovaly na všechny rezidenty z EU, tedy i na stálé provozovny, pokud by byly umístěny v členském státě
- byla by aplikována pouze jedna metoda o zamezení dvojímu zdanění, a to metoda vynětí,
- obsahoval by i ustanovení znemožňující zneužití smlouvy.

Tento návrh vycházel ze zkušeností skandinávských států (tj. Švédska, Norska, Dánska, Finska a Islandu), které uzavřely Nordic Treaty (tj. Severskou smlouvu) o zamezení dvojího zdanění.

Vzhledem k tomu, že by Model evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění musel mít formu směrnice, k jejímuž přijetí je nutný jednomyslný souhlas všech členských států, směrnice zatím nebyla přijata.

3.3 HARMONIZACE PŘÍMÝCH DANÍ, ZEJMÉNA PŘI ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ

3.3.1 Vývoj harmonizace v oblasti zdaňování korporací

V počátcích existence ES byla harmonizace přímých daní považována za méně komplikovanou než harmonizace nepřímých daní, a to vzhledem ke skutečnosti, že ve všech členských státech existovaly stejné typy důchodových daní (s výjimkou Itálie).

Výsledky několika pracovních skupin však ukázaly, že mezi daněmi z příjmů členských států existují velké rozdíly, a to v konstrukci základu daně, nezdanitelných částkách, odpočtech, slevách i zdaňovacím období.

Jak bylo uvedeno v kapitole 3.1.3, Smlouva ES upravuje pouze harmonizaci nepřímých daní, harmonizace daní přímých je pouze nepřímo dovozována z článku 94 Smlouvy ES. Cílem ES je zajistit fungování společného trhu, umožnit realizaci 4 základních svobod, k čemuž může pomoci i harmonizace přímých daní.

V oblasti korporátních daní nedošlo za celá desetiletí k výraznějšímu pokroku v harmonizaci daňových základů či sazeb daně. Vlivu korporátních daní na konkurenceschopnost byla poprvé věnována pozornost již v roce 1962, kdy byla vytvořena pracovní skupina, jejímž úkolem bylo posoudit, do jaké míry rozdíly ve zdanění zisku společností mezi členskými státy ovlivňují umístění investic a tím způsobují ekonomické deformace na trhu ES.

Vzhledem k neochotě členských států ES vzdát se zejména politického vlivu v oblasti přímých daní se začal uplatňovat výše zmíněný model zejména bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění.

Dalším významným návrhem směřujícím k harmonizaci přímých daní byl návrh směrnice z roku 1975, v němž byla navrhována harmonizace sazby daně mezi 45 – 55%. Tento návrh byl však nakonec Evropskou komisí stažen.

Úspěchem však bylo přijetí **Směrnice č. 77/779/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní**, jejíž obsah je popsán níže v této práci, a to v kapitole 3.3.2.6.

Dalším krokem při harmonizaci přímých daní byla zpráva Rudingova výboru, která vznikla jako výsledek analýzy nizozemského ministra financí Onno Rudinga pro Evropskou komisi. Tato zpráva, jenž byla vydána v roce 1992, prokázala existenci překážek na jednotném trhu v důsledku vlivu rozdílů v konstrukci korporátních daní v jednotlivých členských státech. Evropská komise v návaznosti na tuto zprávu připravila návrh směrnice o minimální sazbě korporátní daně 30% pro zisk zadržený i rozdělený formou dividend. Záměrem bylo také stanovení maximální sazby korporátní daně ve výši 40%. Tyto návrhy však byly opět staženy.

Komise rozhodla o provádění pouze takových opatření, která jsou pro zajištění fungování společného trhu nezbytná, neboť rozpočtová politika je v kompetenci členských států a je v rámci EU pouze koordinována.

3.3.2 Legislativa ES v oblasti zdaňování korporací

3.3.2.1 Fúze společností z různých členských států v návaznosti na směrnici o společném systému zdanění při fúzích a Evropskou společnost

Harmonizace přímých daní je dosud jen minimální a týká se pouze některých druhů takových daní, např. systému zdanění při slučování nebo dělení obchodních společností – **směrnice Rady č. 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států**. Tato směrnice zavádí jednotný systém zdanění fúzí, upravuje odložení daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti a převod aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci ES. Přestože tato směrnice existuje již od roku 1990 (v platnost vstoupila v roce 1993), k jejímu naplnění dochází až v současnosti, a to vzhledem ke skutečnosti, že až do doby nedávne nebylo vůbec možné v EU realizovat přeshraniční fúzi.

Komunitární právo přeshraniční fúze nezakazovalo, avšak současně ani neukládalo, aby je členské státy umožnily. Jediným možným způsobem přeshraniční fúze (a to poměrně novým) až donedávna bylo pouze založení tzv. **Evropské společnosti** („SE“), neboť jedním ze způsobů založení SE je právě nadnárodní fúze akciových společností. Tento postup umožnilo **Nařízení Rady č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti, účinné od 8.10.2004** a na něj navazující předpisy – v ČR zejména zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti účinný od 14.12.2004 a dále vyhláška ministerstva spravedlnosti č. 293/2005 Sb., o dokumentech, které je třeba předložit notáři k vydání osvědčení při přemístění zapsaného sídla evropské společnosti a při založení evropské společnosti fúzí, účinná od 21.7.2005.

Až dne 26.10.2005 Evropský parlament schválil **směrnici č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností**, jenž měla být v členských státech implementována do 15.12.2007. V České republice tato směrnice byla do národního právního řádu implementována zákonem č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností, a to s účinností od 1.7.2008, tedy s půlročním zpožděním. Pokud by tedy právní subjekt chtěl přeshraniční fúzi uskutečnit po 15.12.2007, avšak před 1.7.2008, mohl by ji uskutečnit s tím, že by postupoval přímo podle výše uvedené směrnice.

Po dlouhých letech tak došlo k naplnění směrnice č. 90/434/EHS o společném postupu zdanění při fúzích, která byla přijata již v roce 1990 (do českého práva byla promítnuta zákonem č. 438/2003 Sb., který novelizoval ZDP).

K atmosféře na podporu přeshraničních fúzí přispěl i rozsudek Evropského soudního dvora ve věci **SEVIC Systems AG č. C-411/03** ze dne 13.12.2005, podle nějž členský stát nesmí upírat svým akciovým společnostem práva, jež jim plynou ze svobody usazování, jakožto jedné z priorit komunitárního práva.

Principy fúze prostřednictvím Evropské společnosti

Při založení SE prostřednictvím nadnárodní fúze akciových společností je nutné splnit tyto podmínky:

- alespoň dvě slučované společnosti musí podléhat právním předpisům různých členských států Evropského hospodářského prostoru (dále jen „EHP“),
- nerozhoduje sídlo, ale právní řád, podle kterého byly zúčastněné společnosti zřízeny,
- nástupnická společnost má právní formu SE, při sloučení změní jedna ze zúčastněných společností svou právní formu z akciové společnosti na SE, při splynutí bude nástupnická SE nově vzniklou společností,
- ve všech případech může mít nástupnická SE sídlo v kterémkoli členském státu EHP,
- základní kapitál SE musí činit minimálně 120 000 EUR.

Tuto fúzi lze kombinovat i s přemístěním sídla – např. v případě společnosti Diag Human šlo o fúzi sloučením české a slovenské společnosti, při které nástupnická SE přesunula sídlo do Lichtenštejnska.

V praxi se zatím nejedná o příliš využívaný způsob fúze, což může být způsobeno i počátečními problémy v důsledku prodloužení ČR při implementaci směrnice. Rovněž se vyskytovaly velké problémy s obchodním rejstříkem, které pramenily z rozdílnosti právních úprav národní fúze a fúze prostřednictvím SE. Fúze v ČR totiž nabývá účinnosti zápisem do obchodního rejstříku. Fúze prostřednictvím SE nabývá účinnosti zápisem do zahraničního rejstříku dle svého sídla, v ostatních národních rejstřících se pak jedná pouze o deklaratorní zápis. A na to český obchodní rejstřík nebyl připraven.

Z daňového hlediska však Evropská společnost nepřináší žádný pokrok, neboť neexistuje speciální úprava pro zdaňování Evropské společnosti a Evropská společnost tak podléhá národním daňovým systémům jednotlivých členských států. Evropská společnost tak podléhá daňovému systému státu, kde je rezidentem a čelí tak všem problémům se zdaňováním jako klasické národní společnosti. O těchto problémech bude pojednáno níže v kapitole 4.

Principy fúze dle směrnice o přeshraničních fúzích

Směrnice se vztahuje na kapitálové společnosti, jsou-li založeny podle práva členského státu ES a mají sídlo v ES. V České republice se přeshraniční fúze může účastnit akciová společnost, společnost s ručením omezeným, evropská společnost a evropská družstevní společnost. Členské státy mohou vyloučit z působnosti směrnice družstva. V zákoně o přeměnách obchodních společností a družstev je však tato forma fúze povolena i družstvům, ČR tedy účast družstev nevyklučuje. Ani směrnice, ani český zákon, se nevztahují na společnosti, jejichž předmětem podnikání je kolektivní investování.

Klíčovým právním nástrojem přeshraniční fúze je tzv. společný projekt fúze, který budou povinny zpracovat řídicí nebo správní orgány všech zúčastněných společností. Obdobně jako u nadnárodní fúze

vedoucí ke vzniku SE, představuje společný projekt fúze specifický nástroj, který nahradí smlouvu o fúzi (která se běžně uzavírá v režimu národní fúze).

Česká republika se při implementaci této směrnice rozhodla pro vydání samostatného zákona o přeměnách obchodních společností a družstev, část obchodního zákoníku, která do 30.6.2008 upravovala přeměny, byla zrušena. Jaký má vydání tohoto zákona dopad na praxi je zatím velmi těžké odhadnout. Každopádně je dobré, že kapitálovým společnostem je umožněna další cesta k restrukturalizaci.

3.3.2.2 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států

V EU dále platí směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností z různých členských států. Cílem této směrnice je osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinnými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit tak dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti. Zamezení dvojího zdanění je ve směrnici zajištěno takto:

- stát sídla mateřské společnosti nezdaní příjmy dceřinné společnosti se sídlem v jiné členské zemi EU nebo
- v případě, že tyto příjmy budou zdaněny, je mateřské společnosti zaručena možnost odpočtu daně zaplacené dceřinnou společností v jiném členském státě.

Je ponecháno na úvaze členských států, zda mateřským společnostem bude umožněno odečíst od zdanitelných příjmů náklady spojené s držbou podílů na dceřinných společnostech a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků. Jsou-li v tomto případě výdaje na řízení vztahující se k podílu stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5% ze zisku rozdělovaného dceřinnou společností. Tato úprava je namířena proti snižování daňových základů prostřednictvím dluhového financování dceřinných společností. Daňovou uznatelností dluhového financování se zabývá tzv. nízká kapitalizace (v ČR nyní zcela nová pravidla - § 25w ZDP).

Podmínkou osvobození dle této směrnice je splnění předpokladu, že mateřská společnost má majetkovou účast v dceřinné společnosti alespoň 20% po dobu nejméně 2 let. Aby bylo možné rozšířit výhody směrnice, měl by se tento minimální podíl postupně snížit až na 10% (z původních 25%). Členské státy mohou snížit jak tento minimální podíl, tak dobu držby podílu. Česká republika tak učinila a v současné době je dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů („ZDP“) vyžadována majetková účast alespoň 10% na základním kapitálu nejméně po dobu 12 měsíců (novela byla provedena zákonem č. 545/2005 Sb. s účinností od 1.1.2006).

3.3.2.4 Směrnice č. 90/436/EC, tzv. Arbitrážní konvence a OECD transfer pricing guidelines

Tato směrnice má zamezovat dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu převodních cen (transfer pricing) v různých státech. Platnost Arbitrážní konvence je nyní do roku 2010 (zatím vždy byla prodloužena o dalších 5 let).

Problematickou převodních cen se zabývá rovněž OECD, které vydalo v roce 1995 tzv. Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy vypracované ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Tato Směrnice pak byla v roce 1997 dopracována až po kapitulu VIII a doplněna o "Směrnici pro sledování postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu" a o "Pokyny pro provádění předběžných cenových ujednání při vzájemně dohodnutých postupech".

Co se vůbec rozumí převodními cenami? Převodní neboli transferové ceny lze považovat "ceny" uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně spojenými. Tyto ceny musí být stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené (nezávislé podniky). Takto stanovené ceny jsou cenami stanovenými na základě principu tržního odstupu. Jde tedy o ověření správnosti rozdělení zisku mezi sdruženými podniky plynoucího z transakce, která se mezi těmito sdruženými podniky uskutečnila.

Směrnice o převodních cenách má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a vyhýbat se nákladným soudním

sporům a dále napomáhat i při uplatňování odstavce 2 článku 9 Modelové smlouvy OECD - následně úpravě zisků pro daňové účely.

Principy Směrnice o převodních cenách nejsou přímo zakotveny v daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni. Její závaznost při výkladu Smluv však plyne ze skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu (zveřejněna ve Sbírce zákonů pod č. 15/1988 Sb. jako Vyhláška ministra zahraničních věcí ze dne 4. září 1987 o Vídeňské úmluvě o smluvním právu). V čl. 31 této úmluvy je uvedeno obecné pravidlo výkladu.

Směrnice o převodních cenách svým charakterem a způsobem přijetí i použití odpovídají dokumentům uvedeným v čl. 31 Vídeňské úmluvy, obzvláště odstavec 2, nebo mezi členskými státy OECD (jímž je od roku 1995 také Česká republika) došlo ke konsensu o ní. Z tohoto hlediska lze Směrnici využívat pro daňové účely stejně jako je využívána ostatními členskými státy OECD coby výkladové pravidlo k článku 9 Smluv.

V České republice je problematika principu tržního odstupu definována zejména v § 23. odst. 7) zákona o daních z příjmů, dále § 23 odst. 11) zákona o daních z příjmů definuje princip tržního odstupu pro stálé provozovny. Vzhledem ke složitosti problematiky byl do zákona o daních z příjmů včleněn § 38nc, který upravuje tzv. závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. Poplatník, který sjednává cenu v obchodním vztahu se spojenou osobou, může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, zda způsob, jakým byla cena vytvořena odpovídá principu tržního odstupu. Na tuto zákonnou úpravu navazuje i pokyn D-258, v němž lze najít detailní informace o problematice transferových cen v českém jazyce.

3.3.2.5 Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

Tato směrnice č. **2003/49/EC** zavádí jednotný systém pro zdaňování příjmů ve formě úroků a licenčních poplatků mezi společnostmi, které jsou součástí stejné skupiny v EU, a to bez ohledu na umístění v členských státech. Směrnice odstraňuje srážkovou daň z úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami, čímž snižuje zdanění v rámci skupiny. Česká republika má výjimku z uplatňování této směrnice do roku 2011.

3.4.2.6 Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru

Další oblastí harmonizace přímých daní je zdanění úroků z vkladů, jenž je regulována směrnicí Rady č. **2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru**. Ačkoli se tato směrnice vztahuje pouze na příjmy osob fyzických, vzhledem k problematice harmonizace přímých daní v EU považují za vhodné ji krátce zmínit. Tato směrnice upravuje vzájemnou automatickou výměnu informací o příjmech z úspor daňových rezidentů EU, kteří obdrží příjmy z úspor ve formě vyplácených úroků v jiném členském státě EU než je stát, ve kterém jsou daňovými rezidenty. Základním cílem Směrnice je zajištění efektivního zdanění příjmů plynoucích z úspor ve formě úroků vyplacených v jedné členské zemi EU skutečným vlastníkům, kteří jsou daňovými rezidenty v jiné zemi EU, a to v souladu s daňovými předpisy této jiné členské země. Na základě této Směrnice musí platební zprostředkovatelé ze zemí aplikujících tuto Směrnici poskytovat informace daňovým správám ostatních zemí alespoň jednou za rok a nebo aplikovat srážkovou daň na vyplácené úroky.

3.4.2.7 Směrnice o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní

V oblasti českého právního řádu je k naplnění cíle Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru zavedena specifická forma automatické a automatizované výměny informací v souladu s principy Směrnice Rady **77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní**. Jejím cílem je spolupracovat při prevenci a odhalování daňových úniků, zneužívání umělých přesunů zisků v nadnárodních skupinách k vyhýbání se dani. Tato směrnice je v současné době do českého práva implementována zákonem č. 691/2004 Sb. o mezinárodní pomoci při správě daní.

3.4.2.8 Směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek

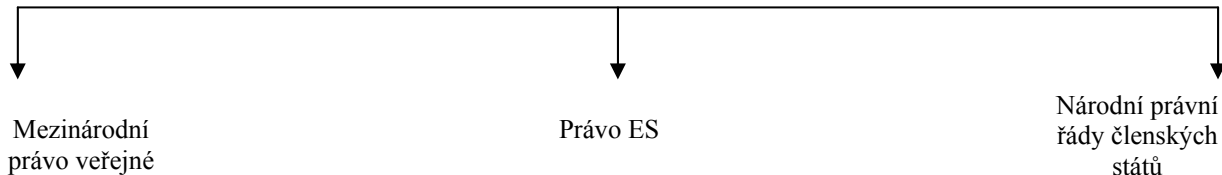
Další významnou směrnicí v oblasti mezinárodní spolupráce je **Směrnice Rady č. 2001/44/ES o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek** vyplývajících z některých odvodů, cel, daní a dalších opatření. Lhůta pro implementaci této směrnice uplynula již 30.6.2002, tj. od této doby by ve všech právních řádech členských států tato směrnice měla být zpracována.

Pokud dlužník z jiného členského státu neodvede daň, lze podat tzv. žádost o vymáhání pohledávky a dožádaný orgán v příslušném členském státě pohledávku vymáhá. V **České republice** byla tato směrnice implementována **zákonem č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek**. Podle tohoto zákona se přímými daněmi v České republice rozumí daně z příjmů, daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí; v ostatních státech stejné nebo podobné daně, které mají charakter daně z příjmů nebo daně z majetku. Nepřímými daněmi se v České republice rozumí daň z přidané hodnoty a spotřební daň; v ostatních státech stejné nebo podobné daně, které mají charakter daně z přidané hodnoty nebo spotřebních daní.

3.4 JUDIKATURA ESD

3.4.1 Význam judikatury ESD

Daňová ustanovení Smlouvy ES, jakožto zdroje primárního práva ES, byla zmíněna výše v kapitole č. 1.1.3, zdroje sekundárního práva v oblasti přímé harmonizace byly uvedeny výše v kapitole č. 1.3.2. Tato ustanovení by však nebyla zdaleka tak významná, vynutitelná a přímo aplikovatelná bez judikatury ESD. Ta je natolik živelná, že posunula charakter evropského práva zcela jinam než tomu bylo v roce 1958 při vstupu Římských smluv v platnost. Právo ES mělo původně charakter mezinárodního práva veřejného. Nyní, pokud si představíme úsečku, na jejímž jednom okraji bude mezinárodní právo veřejné a na druhém právo národní, pak právo ES bude někde uprostřed. Velmi bohatá judikatura Soudního dvora z něj tak vytvořila právo „*sui generis*“.



Snad žádný rozsudek ESD není důležitější než právě v případě 26/62 *Van Gend en Loos v. Nederlandse Administratie der Belastingen*. Společnost Van Gend en Loos dovážela formaldehyd z Německa do Holandska. Nizozemská vláda však přeřadila formaldehyd z jedné tarifní třídy do druhé, a tím ve skutečnosti zvýšila clo. Porušila tak článek 12 (nyní článek 25) SES a Van Gend en Loos se domáhal navrácení rozhodné částky. Amsterodamský soud se obrátil na ESD s řízením o předběžné otázce, zda-li má článek 12 SES v národním právním řádu bezprostřední účinek v tom smyslu, že příslušníci členských států se mohou na základě tohoto článku dovolávat práv, která národní soudy musí chránit. Po kladné odpovědi Soudního dvora holandský soud vznesl námitku, že Smlouva o ES již vytvořila systém sledování porušování komunitárního práva členskými státy, a že vynucování evropského práva před národními soudy by mělo být vyloučeno. Nizozemská vláda dále protestovala, že se jedná o otázku ústavního práva, a není tudíž v kompetenci ESD se jí zabývat. Přesto Soudní dvůr rozhodl kladně, tedy že článek 12 má přímý účinek.

Tento judikát, který byl vydán již před 46 lety, založil pojem tzv. přímého účinku, na němž jsou založeny téměř všechny judikáty z oblasti daňové.

3.4.2 Některé významné judikáty v oblasti zdaňování korporací

Rozsudek ESD ve věci Saint-Gobain č. C-307/97

Datum rozsudku: 21. září 1999. Se stálou provozovnou zahraniční společnosti musí být nakládáno stejně jako s jinými daňovými rezidenty, nesmí být podrobena vyššímu daňovému zatížení než rezidenti daného státu.

Rozsudek ESD ve věci Lankhorst-Hohorst č. C-324/00

Datum rozsudku: 12. prosince 2002. Daňové posuzování úrokových plateb dceřinných společností by nemělo být ovlivňováno sídlem mateřských společností.

Rozsudek ESD ve věci CLT-UFA č. C-253/03

Datum rozsudku: 23. února 2006. Organizační složka zahraniční společnosti nesmí být podrobena vyššímu daňovému zatížení než rezidentní právnické osoby v dané zemi.

Rozsudek ESD ve věci Marks & Spencer plc. č. C-466/03

Datum rozsudku: 13. prosince 2005. kompenzace zahraničních daňových ztrát – v případě dceřinné společnosti se sídlem na území jiného členského státu si mateřská společnost může odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty dceřinné společnosti, a to za podmínky, že dceřinná společnost - nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, a to jak v rámci minulých, tak budoucích zdaňovacích období.

Rozsudek ESD ve věci Keller č. C-471/04

Datum rozsudku: 23. února 2006. Odečet nákladů na řízení poboček v jiných členských zemích může být považován pro mateřskou společnost za daňově účinný, ačkoli příjmem z těchto poboček jsou pouze dividendy, jenž jsou osvobozené od daně; neboli s nerezidenty se musí zacházet stejně jako s rezidenty.

Rozsudek ESD ve věci Denkvit č. C-170/05

Datum rozsudku: 14. prosince 2006. ESD potvrdil, že dividendy vyplácené do zahraničí nemohou být předmětem vyššího zdanění ve státě zdroje (tj. ve státě, z něhož jsou dividendy placeny) než domácí dividendy.

3.5 SOUČASNÉ NÁVRHY EVROPSKÉ KOMISE NA HARMONIZACI ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ

V současné době Evropská komise rozpracovala 4 návrhy ohledně harmonizace zdaňování korporací, a to:

1. Harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti (Home State Taxation),
2. Společné zdanění konsolidovaným základem daně (Common Corporate Consolidated Tax Base),
3. Zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností (European Union Company Tax),
4. Povinně harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonised Corporate Tax Base).

Tyto návrhy jsou podrobněji analyzovány v kapitole disertační práce 4.2 – Analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností.

4 ŘEŠENÍ DÍLČÍCH CÍLŮ PRÁCE A PREZENTACE VÝSLEDKŮ VLASTNÍHO VÝZKUMU

4.1 ANALÝZA ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ V JEDNOTLIVÝCH ČLENSKÝCH STÁTECH EU

V kapitole č. 4.1 disertační práce jsou uvedeny výsledky mého výzkumu ohledně zdaňování korporací ve všech 27 členských státech EU. Pro větší přehlednost a snazší porovnání jsou tyto výsledky uvedeny v členění dle jednotlivých členských států EU, přičemž pro každou zemi EU je použita stejná struktura analyzovaných informací. Tato struktura se, u každé země, jenž jsou podrobně analyzovány v kapitolách č. 4.1.1 – 4.1.27, skládá z následujících kapitol:

1. Typ daňového systému,
2. Zákonný rámec,
3. Daňové subjekty,
4. Zdaňovací období,
5. Zdanitelný příjem a základ daně,
6. Daňově uznatelné a neuznatelné náklady,
7. Uplatnitelnost daňových ztrát,
8. Sazba daně,
9. Skupinové zdanění,
10. Další zdanění příjmů kromě daně z příjmů právnických osob,
11. Správa daní,
12. Srážková daň,
13. Systém kalkulace daně.

Vzhledem k velkému rozsahu analyzovaných dat (178 stran) jsou tyto uvedeny pouze v nezkráceném znění disertační práce, a to na stranách 24 – 202.

4.2 ANALÝZA NÁVRHŮ EVROPSKÉ KOMISE OHLEDNĚ ZDAŇOVÁNÍ SPOLEČNOSTÍ

V současné době Evropská komise rozpracovala 4 návrhy ohledně harmonizace zdaňování korporací:

4.2.1 Harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti (Home State Taxation)

Zdanění dle sídla nebo místa vedení společnosti má tu výhodu, že nepřináší zásadní změny v dosavadní praxi. Naopak nevýhodou tohoto návrhu je, že stejné společnosti se mohou stát předmětem různých pravidel zdanění, a to i přes vysokou úroveň kompatibility právních norem členských zemí EU. Tato alternativa je v současné době Evropskou komisí dále rozpracovávána. Týkala by se zdanění malých a středních podniků, kterým rozdíl ve 27 daňových systémech členských států působí potíže při jejich podnikání zejména díky neúměrně vysokým administrativním nákladům. Podstatou tohoto návrhu je vytvoření konsolidovaného základu daně společností nadnárodní skupiny podle pravidel státu, v němž je sídlo vrcholového managementu skupiny. To by mělo podnikům přinést administrativní úspory. Podle stanoveného kritéria by se rozděloval základ daně na zahraniční dceřinné společnosti nebo stálé provozovny. Na takto rozdělený základ daně by byla aplikována sazba daně z příjmů podle legislativy země, kde působí jednotlivé dceřinné společnosti a pobočky.

4.2.2 Společné zdanění konsolidovaným základem daně (Common Corporate Consolidated Tax Base)

Jedná se o variantu, která je v současnosti Evropskou komisí rozpracovávána nejvíce. Společný konsolidovaný základ daně by umožnil společnostem z 27 členských států používat stejná pravidla pro výpočet základu daně ve všech členských státech EU. Tato možnost je upřednostňována před současným způsobem kalkulace daně podle 27 právních ráď členských států, tedy 27 různými způsoby proto, aby se

zjednodušil celý proces podávání daňových přiznání a výběru daní, dále aby se zvýšila efektivita výběru daní a zároveň snížily náklady, které společnosti zaplatí za podávání daňových přiznání v různých členských státech EU. Společný konsolidovaný základ daně („CCCTB“) by byl rozdělován mezi jednotlivé členské státy EU v poměru, na jakém se dle předem stanovených pravidel dohodnou. Členským státům EU by zůstala taková suverenity při výběru daní, v souladu s níž by i nadále pokračovali ve výběru národních daní podle svých sazeb, tedy taková, jakou by si ten který členský stát přál.

Byla ustanovena pracovní skupina, která se zabývá technickými detaily stanovení společného daňového základu pro společnosti podnikající v EU. Výstupy této pracovní skupiny jsou uveřejněny na webových stránkách Evropské komise, kde si každý může výstupy této pracovní skupiny nejen přečíst, ale zároveň zaslat i podnět či komentář, a tak celý proces harmonizace daní ovlivnit. Na základě závěrů této pracovní skupiny Evropská komise zamýšlí učinit návrh na změnu legislativy ohledně systému zdanění korporací podnikajících na jednotném trhu ostatním evropským institucím.

V současné době byl již představen návrh směrnice o společném zdanění konsolidovaným základem daně, z kterého je zřejmé, že skýtá poměrně dost úskalí. Hlavní problém spatřuji v tom, že celý systém konsolidovaného zdanění má být volitelný. Existovaly by tudíž dva systémy vedle sebe.

Přestože by tedy existovala stejná pravidla pro výpočet základu daně ve všech členských státech EU, CCCTB by byl využitelný a volitelný pouze pro společnosti, které podléhají daním z příjmů na území EU (tj. jak pro EU společnosti, tak pro společnosti z třetích zemí, které podléhají dani z příjmů na území EU) a splňují následující limity:

- Limit pro volbu CCCTB: > 50% podíl na jiné společnosti ze skupiny,
- Limit pro konsolidaci: > 75% podíl na hlasovacích právech společnosti alespoň po dobu 6 měsíců, ať přímý či nepřímý; v případě přímého podílu vyššího než 75% se započítá 100%, přímý podíl nižší než 50% se započítá jako 0.

CCCTB by si společnosti volily na dobu 5 let, přičemž tato volba by byla automaticky obnovována na následující 3 roky, *pokud by společnost neoznámila správci daně, že už CCCTB nevolí.*

Důsledky:

- Existovaly by dva systémy vedle sebe s různými postupy výpočtu daňového základu a různými daňovými sazbami, což by pro daňovou správu bylo velice těžko sledovatelné a kontrolovatelné.
- Tento systém by byl nefér vůči některým korporacím, zejména vůči malým a středním podnikům, které by nebyly oprávněny si ho zvolit.
- Volba na 5 let, která se automaticky obnovuje na další 3 roky, představuje velice dlouhou dobu.
- 3 měsíční lhůta pro oznámení o volbě CCCTB nekoresponduje s 6 měsíčním testem 75% podílu, jakožto limitem pro konsolidaci.
- I společnost, která je součástí skupiny pro CCCTB, avšak není vlastněna z více než 50% jinou společností, nepodléhá konsolidaci, ačkoli jiné společnosti ze skupiny konsolidaci podléhají.

V systému spatřuji i následující problémy difference limitů:

- Společnost se může účastnit konsolidace až po 6 měsících, kdy vlastní více než 75%, přičemž tuto podmínku musí splnit na začátku i na konci zdaňovacího období – tj. může se stát, že společnost nebude na konci zdaňovacího období vědět, jestli má konsolidovat či ne.
- Pravidlo tržního odstupu (arm's length) nemá být uplatňováno u společností, které budou podléhat konsolidaci. Avšak u společností, které konsolidaci podléhat nebudou, bude muset být toto pravidlo dodržováno, a to za podmínky, že budou součástí skupiny, která zvolila CCCTB. Vhodnější by byl pouze jeden limit jak pro volbu CCCTB, tak pro konsolidaci.
- Difference limitů bude mateřské společnosti svádět k manipulaci s podíly v dceřinných společnostech – např. svůj podíl sníží na méně než 75%, aby tyto společnosti nekonsolidovaly, avšak ponechají si více než 50%, aby neztratily vliv na tyto společnosti. Řešením by mohl být 50,1% test.
- Difference limitů by mohla způsobovat i provádění reorganizací ve společnostech jen proto, aby měly 75% podíl a mohly benefitovat z konsolidace.
- Daňové ztráty společnosti před vstupem do CCCTB nemohou být při konsolidaci uplatněny, tyto ztráty mohou být na základě národních předpisů započteny vůči čistému zisku, který bude poplatníkovi přidělen na základě konsolidace.

- Vystupující společnosti nebude alokována žádná daňová ztráta na rozdíl od skutečnosti, kdy je ukončována CCCTB skupina, kdy daňová ztráta bude rozdělena mezi členy skupiny v okamžiku ukončení.
- Co když některá společnost ze skupiny nedodrží 75% test? Vystoupí či přistoupí? Přistupující či odcházející společnosti se účastní/vystupují z CCCTB ode dne přistoupení/vystoupení; Pokud do skupiny, která aplikuje CCCTB přistoupí nová společnost, bude zde domněnka, že CCCTB zvolila (na zbytek doby volby skupiny); Pokud společnost, která zvolila CCCTB vstoupí do skupiny, která CCCTB neaplikuje, pak její volba skončí až uplynutím původní platnosti a automaticky se neobnoví; ostatní členové skupiny mohou zvolit CCCTB po přistoupení společnosti s CCCTB a volba bude platná do konce období přistupující společnosti.

4.2.3 Zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností (European Union Company Tax)

Byl by vytvořen jednotný Evropský zákon o dani z příjmů společností, podle kterého by daň spravoval nezávislý nadnárodní daňový úřad, který by měl i nástroje vymáhání daní. Daňový příjem by směřoval do institucí EU a následně byl přerozdělován. Evropská daň z příjmů by se vztahovala na nadnárodní společnosti, pro které by mohla být stanovena jako povinná daň a nebo jako dobrovolná alternativa vedle národních daní. Tato alternativa v současné době není pokládána za pravděpodobnou, tudíž bohužel není Evropskou komisí nyní dále řešena.

4.2.4 Povinně harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonised Corporate Tax Base)

Na základě povinně harmonizovaného základu daně by docházelo k výpočtu základu daně všech společností v EU namísto současné národní legislativy. Tato alternativa v současné době není pokládána za pravděpodobnou, tudíž rovněž bohužel není Evropskou komisí nyní dále řešena.

4.3 NAVRŽENÍ VLASTNÍ METODY HARMONIZACE ZDAŇOVÁNÍ KORPORACÍ V EU

Cílem disertační práce je na základě informací o současných systémech zdaňování korporací ve 27 členských státech EU navrhnout metodu, jak harmonizovat zdaňování korporací tak, aby byly odstraněny překážky, které brání společnostem při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

Při vlastním návrhu této metody vycházím z odpovědí na otázky, které jsem si položila na počátku tohoto výzkumu. Tyto otázky jsou uvedeny v kapitole 2.2. – Cíle disertační práce.

Na základě provedeného výzkumu a studia 27 systémů zdaňování korporací v EU se domnívám, že metoda zdaňování společností v EU by měla vypadat následovně.

4.3.1 Harmonizace strukturální

Jednoznačně by mělo dojít k harmonizaci strukturální, pouhá harmonizace daňových sazeb nestačí. Základním problémem při zdaňování společností v EU je stanovení základu daně. Základ daně totiž ve většině zemí vychází z národních účetních standardů, které se ale stát od státu liší. Veškeré daňové úpravy hospodářského výsledku, ač v mnoha státech velmi podobné, nemají vypovídací schopnost, neboť v každé zemi je upravováno „jiné číslo“, tedy jinak stanovené příjmy, jinak stanovené náklady.

Je tedy nutné vytvořit zcela novou strukturu zdaňování společností v EU, která by se vztahovala na všechny společnosti, které mají sídlo a podnikají v EU, tedy na všechny EU rezidenty a nečinit rozdíly mezi rezidenty toho kterého členského státu EU. Pojem nerezident by měl v daňovém právu zůstat, avšak měl by být uplatňován pouze v případech společností z třetích zemí – nečlenů EU.

Samotná harmonizace daňových sazeb by tedy problém rozdílného zdaňování nevyřešila, neboť by daňová sazba byla aplikována vždy na zcela jiný základ daně.

4.3.2 Harmonizace přímá

Rozhodně by mělo dojít k harmonizaci přímé, tedy měl by být vydán samostatný právní akt, který by upravoval systém zdaňování společností ve všech členských státech EU. Ohledně právní formy tohoto aktu bude pojednáno v následující podkapitole. Mělo by se však jednat o takový právní akt, který bude povinně aplikovatelný na všechny společnosti, které jsou rezidenty v EU bez ohledu na to, v jakém členském státě mají sídlo.

4.3.3 Právní forma harmonizace

Pokud se jedná o právní formu této harmonizace, pak na úrovni EU můžeme uvažovat nejspíše o některém z pramenů sekundárního práva, tj. buď směrnice nebo nařízení. Rozdíl mezi směrnicí a nařízením je takový, že nařízení je v členských státech použitelné okamžitě, kdežto směrnice musí být nejprve implementována do národního práva. K jejímu použití v členském státě je tedy nutný nějaký prováděcí akt ze strany státních orgánů – např. vydání zákona, který tu kterou směrnicí implementuje. Směrnice zavazují členský stát, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž je ponecháno na národních institucích, aby zvolily formu a prostředky, jakými směrnicí budou implementovat do národního právního řádu.

Vzniká tak určitý prostor pro úpravy dané otázky členskými státy, kdežto u nařízení žádné takovéto uvážení členskému státu nepřísluší. Proto se přiklání spíše k formě nařízení. Cílem daňové harmonizace by mělo být, aby systém zdanění korporací v EU žádnou společnost nediskriminoval, aby všechny měly stejné postavení. Možnost uvážení jednotlivých států a rovněž nutnost implementace směrnice se tomuto cíli poněkud vzdaluje. Ačkoli judikatura ESD rozšířila koncept přímého účinku, který původně náležel pouze nařízením, i na jasná ustanovení směrnice, je u směrnice situace trochu složitější, neboť při její přímé aplikaci je nutné prokazovat, že právě to které ustanovení má přímý účinek. Ne každé ustanovení může nabýt přímého účinku. Právní norma má přímý účinek, přiznává-li jednotlivcům (fyzickým nebo právnickým osobám) práva nebo ukládá-li jim povinnosti, a to sama, bez prostřednictví jiné právní normy. Přímý účinek má význam hlavně v tom případě, kdy členský stát neuvede svou legislativu do souladu se směrnicí a daňový subjekt se poté může dovolávat svých práv dle směrnice či nařízení přímo u ESD. V případě nařízení by tyto problémy nenastaly.

4.3.4 Jak zohlednit výsledky negativní harmonizace

Vzhledem k tomu, že judikatura Evropského dvora je natolik živelná, že posunula charakter evropského práva zcela jinam než tomu bylo v roce 1958 při vstupu Římských smluv v platnost, a k tomu, že žádný právní předpis nemůže nikdy pokrýt všechny situace, které mohou nastat, musí zde být orgán, který sjednocuje výklad toho kterého předpisu. V případě daňové harmonizace v EU by to rozhodně měl být ESD.

ESD založil mj. i výše zmíněný pojem přímého účinku, a to v judikátu, který byl vydán již před 46 lety. Na použití principu přímého účinku jsou založeny téměř všechny judikáty z oblasti daňové.

V současné době ESD řeší mnoho důležitých případů. V oblasti daně z příjmů se jedná zejména o případy ohledně diskriminace nerezidentů oproti rezidentům. ESD tak velmi významně napomáhá daňové harmonizaci, neboť jeho rozsudky jsou v praxi respektovány a aplikovány i na jiné členské státy, které mají podobný systém zdanění jako ten členský stát, vůči němuž rozsudek směřuje. Pokud členské státy neuvedou svou národní legislativu do souladu s evropskou legislativou, mohou se tak dostat před ESD. Momentálně dvěma takovým řízením čelí i Česká republika, a to ohledně zdanění podílů na zisku vyplácených společnostem na Island a ohledně diskriminačního zdanění zahraničních penzijních fondů. První problém je již odstraňován změnou zákona o daních z příjmů, který je právě v Poslanecké sněmovně Parlamentu ČR, druhý problém řešen zatím není, přestože Česká republika je již ve druhé fázi řízení před Evropskou komisí – tzv. fázi odůvodněného stanoviska. Pokud nebude zjednána náprava, další fázi řízení je již řízení před samotným ESD.

Ustanovení komunitárního práva jsou na členských státech vynutitelná (řízení dle čl. 226 – 228 Smlouvy ES), a tak by to mělo zůstat i nadále, tedy roli ESD bych oproti současnému stavu neměnila.

4.3.5 Role administrativních nákladů

Se strukturální harmonizací souvisí i sjednocení systému administrativních daňových povinností z oblasti správy daní – tj. zejména podávání daňových přiznání, placení zálohové daně, placení finální daně, sankce za porušování povinností či systém závazných posouzení.

V současné době se tyto administrativní náklady v závislosti na rozdílných povinnostech společností výrazně liší, a tudíž tyto náklady představují jednu z překážek vstupu společností na trhy jiných členských států EU.

Všechny tyto povinnosti by měly být upraveny spolu s metodou zdanění společností ve všech členských státech v jednom právním předpisu společném pro všechny členské země – tedy nejspíše v nařízení.

Pro účely snižování administrativních nákladů by bylo nejlepší, aby existoval pouze jeden formulář daňového přiznání k dani z příjmů, který by společnosti byly povinny vyplnit 1x ročně, v jednotně stanovené lhůtě. Rovněž pravidla pro vyměření daní by měla být jednotná a jednotný celý procesní postup.

4.3.6 Kalkulace daně a základu daně

Kalkulace základu daně by tedy měla vypadat následovně. Z důvodů přehlednosti v této kapitole použiji stejné členění, jaké bylo použito při prezentaci výsledků výzkumu v jednotlivých členských zemích EU.

4.3.6.1 Typ daňového systému

Ve většině zemí EU se nyní uplatňuje klasický systém zdanění, dle něž jsou zisky zdaňovány dvakrát, a to nejprve na úrovni společnosti a po rozdělení na úrovni jejích společníků, přičemž výplaty podílů na zisku společníkům nejsou zahrnovány do základu daně z příjmů, ale podléhají srážkové dani.

Tomuto dvojímu zdanění by mělo být zabráněno. Stalo by se tak, pokud by existovalo evropské nařízení, dle něž by všechny společnosti se sídlem v kterémkoli státě EU byly pro celé území EU považovány za rezidenty.

Pojem nerezident by se nadále používal pouze v souvislosti s osobami z třetích států, tj. nikoli z členských států EU.

4.3.6.2 Zákonný rámec

Zákonným rámcem by byl předpis aplikovatelný v celé EU, a to bez nutnosti prováděcích předpisů v národních právních řádech – tj. nejspíše Evropské nařízení o dani z příjmů korporací. Národní legislativa ohledně zdaňování společností by se tedy nevyžadovala. Na evropské úrovni by se vydávaly rovněž případné prováděcí předpisy.

Aby pravidla skutečně byla jednotná, měl by být podobnou formou vydán i procesní předpis upravující správu daní.

4.3.6.3 Daňové subjekty

Daňovými subjekty by byly povinně veškeré korporace v EU, přičemž pro bych zavedla dvě kritéria, dle nichž by se posuzovalo, zda je ta která entita poplatníkem daně z příjmů korporací:

- právní forma – na základě tohoto kritéria by dani podléhaly kapitálové obchodní společnosti a družstvo,
- podnikatelská činnost – na základě tohoto kritéria by dani z příjmů korporací podléhaly veškeré entity provozující podnikatelskou činnost a nebo činnost za účelem dosažení zisku včetně veřejných institucí a státních organizací.

Byl by definován pojem „evropský rezident“, čímž by se rozuměla taková právní entita, která byla založena dle práva některého z členských států EU a měla by jak své skutečné sídlo, tak skutečné místo výkonu vedení, z něhož jsou řízeny veškeré aktivity společnosti, na území EU.

4.3.6.4 Zdaňovací období

Zdaňovací období musí být pro všechny společnosti ve všech členských státech stejné, aby bylo možné využívat výhod např. skupinového zdanění a aby společnosti mohly neomezeně přecházet mezi jednotlivými členskými státy.

Z praktických důvodů, a to zejména z důvodu efektivní správy daní, dále kvůli možnosti libovolného přecházení mezi členskými státy EU a rovněž využitelnosti skupinového zdanění, doporučuji sjednotit zdaňovací období s kalendářním rokem.

Pokud by se zdaňovací období lišilo od kalendářního roku a bylo by umožněno zvolit si hospodářský rok, došlo by tak k výraznému ztížení např. právě využívání skupinového zdanění, neboť společnosti tvořící skupinu musí mít stejné zdaňovací období. Nehledě na to, že tato volba by mohla způsobovat v současné době hojně diskutovanou diskriminaci na poli EU (např. pokud by se měnily daňové sazby s účinností od nového kalendářního roku – jak to obvykle bývá – a dle přechodného ustanovení by se nové výše sazeb vztahovaly na zdaňovací období započaté v tom kterém kalendářním roce, došlo by k aplikaci jiných sazeb u společností, které používají kalendářní rok a u společností, které používají hospodářský rok, neboť tyto by novou sazbu daně použily až později – až v momentě, kdy by jim začínalo nové zdaňovací období. V případě snižování sazby by to pro ně bylo nevýhodné, avšak v případě zvyšování sazby by to naopak pro ně bylo výhodné. V tomto postupu spatřuji základ pro případnou diskriminaci, a tudíž bych volbu hospodářského roku neumožnila).

4.3.6.5 Zdanitelný příjem a základ daně

Zdanitelným příjmem by měl být veškerý příjem, který společnost generuje. Základem daně by byl tento veškerý příjem korporací, nikoli příjem po odečtu nákladů, jako je tomu ve většině zemí dosud. Tento příjem by dále podléhal daňovým úpravám (odečet daňově uznatelných nákladů), čímž by vznikl upravený základ daně. Na takto vypočtený základ daně by se poté aplikovala příslušná sazba daně a vyšla by výsledná částka daně. Od této částky by bylo ještě umožněno odečíst daňové ztráty z předcházejících let. Výsledkem by byla daňová povinnost k zaplacení. Systém kalkulace základu daně a daně je uveden níže v kapitole 4.3.6.13.

4.3.6.6 Daňově uznatelné a neuznatelné náklady

Daňově uznatelné a neuznatelné náklady by musely opět být pro všechny společnosti definovány jednotně. Pokud bychom při stanovování zdanitelného příjmu vyšli ze všech příjmů, které společnost má, postačovalo by definovat pouze daňově uznatelné náklady, neboť tyto náklady by od zdanitelného příjmu byly odečteny.

Daňově neuznatelné náklady by se od zdanitelného příjmu neodečítaly, neboť základem daně by byl veškerý zdanitelný příjem, nikoli tedy příjem po odpočtu nákladů.

Daňově uznatelnými náklady by byly veškeré náklady související se vznikem, zajištěním a udržením příjmů souvisejících s podnikáním, tedy nejen nákladů, které souvisejí s podnikáním a které jsou spojeny s určitým konkrétním zdanitelným příjmem. Jednalo by se i o náklady, které by byly využitelné pro podnikatelskou činnost daňového subjektu, ačkoli je lze obtížně přiřadit k nějakému konkrétnímu zdanitelnému příjmu. Mezi tyto náklady patří např. náklady na marketingovou studii, která bez pochyby k účelům podnikání slouží, avšak velice těžko určíme přesný příjem, který v souvislosti s touto marketingovou studií vznikl. Tímto směrem se nyní ubírá i judikatura Nejvyššího správního soudu v ČR, což považuji za dobrý směr a jednoznačně přínos pro poplatníky.

Aby se jednalo o daňově uznatelný náklad, náklady spojené s podnikáním musí splňovat veškerá níže uvedená kritéria:

- jsou určité co do výše a obsahu,
- jsou zaúčtovány v roce, v němž by měly být uplatněny v daňovém přiznání,
- vztahují se k podnikatelské činnosti,
- jsou podloženy relevantní účetní dokumentací,
- nejedná se o náklady, které by se vztahovaly k tvorbě nebo zachování osvobozeného příjmu nebo příjmu, který není předmětem daně,
- vztahují se ke zdanitelnému období, za něž je podáváno daňové přiznání.

4.3.6.7 Uplatnitelnost daňových ztrát

Daňové ztráty by byly převoditelné do dalších let, a to neomezeně, avšak pouze do výše daňové povinnosti v tom kterém roce (na základě uplatnění převedené ztráty by tedy nemohl vzniknout vratitelný přeplatek, neboť se domnívám, že tento by byl důvodem mnoha spekulací a machinací s příjmy). Korporace by však musely daňovou ztrátu uplatnit hned v prvním období, kdy by to bylo možné (tedy kdy by bylo od čeho ji odečíst, neboli v prvním období, kdy dosáhnou zisku). Pokud by tak v tomto prvním možném období neučinily, ztratily by právo na odečet ztráty v dalších letech. Tímto bych chtěla zabránit nepřiměřeně dlouhému převádění daňových ztrát do dalších let, avšak zákonné omezení v podobě počtu let, kdy ztrátu lze uplatnit, nepovažuji za vhodné, jelikož toto může oslabit finanční situaci společnosti (pokud po dlouhá léta generuje ztrátu, kterou si nemůže započíst v období, kdy dosáhne zisku, neboť již uplynula zákonná lhůta pro uplatnění ztrát z minulých let).

Již z důvodu kontroly doporučuji nedovolit zpětný převod daňových ztrát. V rozsáhlé EU, kde by společnosti mohly volně přecházet mezi různými státy a tudíž podávat daňové přiznání zrovna v té zemi, kde vyvíjejí největší část svých aktivit, by zpětný převod působil pouze problémy daňovým správám.

Žádné další odčitatelné položky bych nedefinovala (tj. např. náklady na výzkum a vývoj, jež v České republice tvoří odčitatelnou položku, bych zařadila mezi daňově uznatelné náklady).

Daňové ztráty by však byly odčitatelné pouze vůči ziskům z činnosti, ze které tyto ztráty rovněž vznikly. Případná změna předmětu podnikání společnosti by tedy znamenala nemožnost uplatnění daňových ztrát v budoucnu, neboť každé odvětví podnikání má svá specifika a považuji za důvodné tyto jiné druhy podnikání nesměšovat, nehledě na to, že kdyby tu existovala možnost uplatňovat si ztráty z jiných předmětů podnikání, mohlo by to vést k záměrným změnám předmětu podnikání. Změna vlastnictví společnosti, pokud bude zachován předmět podnikání, by naopak možnost uplatnění daňových ztrát nerušila, neboť považuji za svobodnou volbu každého podnikatele z podnikání odejít. Pokud právní nástupce, jenž společnost převezme, pokračuje v její činnosti tak, jako tomu bylo doposud (tj. zachová předmět podnikání), nevidím žádný důvod, proč by si nemohl uplatit i řádně vykázanou daňovou ztrátu v předchozích letech.

4.3.6.8 Sazba daně

Sazba daně by měla být stejná pro všechny společnosti a všechny země v EU, aby nedocházelo k diskriminaci. Její výše by se odvozovala od plánovaných rozpočtových příjmů rozpočtu EU.

4.3.6.9 Skupinové zdanění

Skupinové zdanění by mělo být umožněno s tím, že jeho hlavní výhodou by měla být možnost uplatňovat daňové ztráty ve skupině. Podmínkou by však byla přesná definice daňové skupiny, a to nejlépe podle dvou kritérií: minimální výše obchodního podílu a délky držby podílu. Daňovou skupinu by mohly tvořit pouze společnosti, jenž by byly EU rezidenty.

4.3.6.10 Další zdanění příjmů společností (kromě daně z příjmů)

Nezaváděla bych jinou daň „z příjmů“ společností, neboť případná vyšší rozpočtová potřeba EU by mohla být uspokojena např. zvýšením daňové sazby evropské daně z příjmů.

4.3.6.11 Správa daní

V současné době se náklady na povinnosti spojené se správou daní v závislosti na rozdílných povinnostech společností významně liší, a tudíž tyto náklady představují jednu z překážek vstupu společností na trhy jiných členských států EU.

Všechny tyto povinnosti by měly být jednotně upraveny v evropském nařízení.

Existovala by tudíž jednotná lhůta pro podávání daňových přiznání (v návaznosti na povinnosti vyplývající z obchodního práva, zejména schvalování účetní závěrky valnou hromadou, nejspíše 6 měsíců po ukončení zdaňovacího období). Existovala by rovněž jednotná pravidla pro placení daní i jednotné sankce.

Pro sporné otázky by měl existovat systém tzv. závazných posouzení, v němž by se daňový subjekt mohl správce daně dotazovat na složité problémy (zejména problematika převodních cen apod.). O závazných posouzeních by měl rozhodovat nově zřízený orgán, který by měl pobočky ve všech členských státech. Rozhodnutí vydaná v rámci závazných posouzení by byla závazná pro finanční úřady ve všech zemích EU.

4.3.6.12 Srážková daň

Srážková daň bývá uvalována na příjmy ze zdrojů ve státě, kde společnosti nejsou daňovými rezidenty. Jedná se tak o snahu státu zdanit příjem pocházející z jeho zdrojů. V Evropské unii, kde by měla platit stejná daňová pravidla pro všechny, tedy tento systém nepovažuji za důvodný. Proto bych srážkovou daň na společnosti, které by byly EU rezidenty, nepoužila.

Srážkovou daň bych však aplikovala na EU nerezidenty, jelikož by mělo být cílem EU zdanit na území EU příjmy ze zdroje v EU, nehledě na to, že třetí země by neměly benefitovat ze 4 základních svobod EU.

4.3.6.13 Systém kalkulace daně

Zdanitelné příjmy = veškeré příjmy, které společnost generuje
- odečet daňově uznatelných nákladů (jak definováno výše)

= základ daně

- případný odečet daňové ztráty z předchozích let (maximálně do výše daně)

= základ daně po odečtu daňové ztráty

x daňová sazba

= daňová povinnost

5 ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE A POUŽITÉ METODY

5.1 ZÁKLADNÍ METODY POUŽITÉ PŘI ZPRACOVÁNÍ DISERTAČNÍ PRÁCE

Při řešení problematiky disertační práce byl plně využit systémový přístup, který je standardně využíván díky tomu, že chápe okolnosti v jejich vnějších i vnitřních souvislostech. Využívá kombinaci různých metod a technik z různých vědeckých disciplín. Nedílnou součástí systémového přístupu jsou metody analýzy a syntézy, indukce a dedukce, abstrakce a konkretizace. Jsou to obecně známé techniky využívané v každém výzkumu, jejichž definicí a charakteristikou se zabývá široká škála odborné literatury, proto nepovažuji za nutné je zde podrobněji specifikovat.

Pro systémový přístup je typický:

- způsob formulace problému,
- jeho pojetí,
- způsob kombinace známých metod,
- způsob interpretace získaných výsledků.

Při psaní této disertační práce byla nejvíce využívána metoda indukce. Vzhledem k tomu, že v odborné literatuře se vyskytuje mnoho článků zabývajících se problematikou konkrétních daní, případně konkrétních daňových systémů, ale již daleko méně literatury se věnuje daním obecně tak, jak se o to pokouším já, odvozovala jsem obecné závěry na základě mnoha poznatků o jednotlivostech. Samozřejmě, že metodu indukce nebyla použita bez metody dedukce, jelikož tím by mohlo dojít ke zkreslení výsledku.

Pro dosažení cílů disertační práce bylo nutné získat velké množství informací. Proto bylo přistoupeno k provedení dotazníkového šetření a řízených rozhovorů ohledně kalkulace daně korporací s experty na problematiku zdaňování korporací - především s manažery společnosti PricewaterhouseCoopers a KPMG v jednotlivých členských státech EU. K získání požadovaných informací bylo zapotřebí i podrobného studia

o daňových systémech jednotlivých členských států, a to zejména z dostupných mezinárodních zdrojů, mezi něž patří databáze IBFD.

5.2 METODIKA DOTAZNÍKOVÉHO ŠETŘENÍ

Pro dosažení cílů disertační práce bylo nutné získat velké množství informací. Proto bylo přistoupeno k provedení dotazníkového šetření a řízených rozhovorů s experty na problematiku zdanění korporací v jednotlivých členských zemích EU a především s manažery z různých členských zemí ze sítí společností PricewaterhouseCoopers a KPMG.

5.2.1 Vlastní dotazník

Cílem dotazníku bylo zjistit podrobné informace o tom, jak jsou zdaňovány společnosti v jednotlivých členských zemích EU – a to od zákonného rámce až po systém kalkulace daně.

V dotazníku tedy byly položeny následující otázky:

- Jaké zákony upravují problematiku zdaňování společností v dané zemi?
- Jaký typ daňového systému je v dané zemi uplatňován?
- Kdo je považován za poplatníka daně z příjmů právnických osob (či jiné daně, která je založena na stejné podstatě jako daň z příjmů právnických osob)?
- Pokud se daň z příjmů právnických osob vztahuje na společnosti, jaké entity jsou dle zákonů té které země považovány za společnosti?
- Rozlišuje daná země EU mezi rezidenty a nerezidenty? Pokud ano, jaké jsou v jejich zdanění rozdíly?
- Jaké je zdaňovací období, existuje možnost volby jiné zdaňovacího období?
- Jak se stanoví zdanitelný příjem?
- Jak se stanoví základ daně?
- Jaký je systém kalkulace daně?
- Z čeho se při stanovování zdanitelného příjmu a základu daně vychází – zejména zda-li z účetnictví, či IAS, či IFRS a zda-li se uplatňují převodové můstky a jaké?
- Co není předmětem daně z příjmů právnických osob a co je osvobozeno?
- Jak jsou definovány daňově uznatelné náklady a co mezi ně patří (prosím uvést alespoň příklady)?
- Jak jsou definovány daňově neuznatelné náklady a co mezi ně patří (prosím uvést alespoň příklady)?
- Je možné daňové ztráty převádět do dalších období? Pokud ano, lze to neomezeně nebo se uplatní nějaké omezení? Je možné daňové ztráty převádět zpětně? Je možné pro tyto účely použít i daňové ztráty vzniklé v zahraničí?
- Jaká je sazba daně z příjmů právnických osob?
- Existují snížené či nulové sazby a pokud ano, za jakých podmínek je možné je aplikovat?
- Uplatňuje se na některé typy příjmů srážková daň? Pokud ano, na jaké příjmy a v jaké sazbě?
- Jaké jsou povinnosti daňových subjektů vůči finančním úřadům? Zejména v jaké lhůtě se podává daňové přiznání, zda-li k němu musí být přiloženy účetní výkazy, jak se platí zálohová daň a daň, jaké jsou sankce za neplnění povinností.
- Existuje systém závazných posouzení? pokud ano, jak funguje? Pro koho je rozhodnutí finančního úřadu závazné? Pouze pro finanční úřad samotný, nebo i pro poplatníka či soud?
- Existuje možnost skupinového zdanění v té které zemi? Pokud ano, za jakých podmínek a co je přínosem skupinového zdanění.
- Je na příjmy společností kromě daně z příjmů právnických osob uvalována ještě jiná daň podobného charakteru?
- Existují nějaká specifika ohledně zdaňování společností v daném členském státě, které nebyly pokryty výše uvedenými otázkami?

5.2.2 Výběr respondentů

Jelikož je disertační práce zaměřena na výzkum v celé Evropské unii a díky skutečnosti, že jsem pracovala a pracuji ve společnosti, která patří do celosvětové sítě společností poskytujících daňové poradenství, rozhodla jsem se teorii spojit s praxí. Oslovila jsem tedy manažery specializující se na zdaňování společností v té které zemi – celkem tedy ve 27 členských státech. Tito mi poskytli někdy rozsáhlejší a někdy méně obsáhlé informace, nejspíše v závislosti na složitosti daňového systému v té které zemi.

Výběr respondentů byl tedy od počátku jasný.

5.2.3 Provedení dotazníkového šetření

Vlastní dotazníkové šetření bylo provedeno několika způsoby:

- **Email** – tato forma dotazování je velice výhodná z hlediska vlastního vyplňování dotazníku, tak především při jeho vyhodnocování. Drobnou nevýhodou je absence osobního kontaktu dotazovaného s tazatelem a tedy možnost okamžitého poskytnutí doplňkových údajů či vysvětlení otázky v případě nepochopení. Tento nedostatek je však možno odstranit následným telefonním rozhovorem či doplňujícím email.
- **Osobním kontaktem** – tento způsob dotazování umožňuje dotazovanému plné pochopení zkoumané problematiky a také připouští diskusi na dané téma, ve které jsou často mimoděk získány další cenné poznatky o zkoumané problematice. Nevýhodou tohoto způsobu je velká časová náročnost dotazování a v tomto případě i vysoké cestovní náklady, neboť bych se musela vydat do všech 27 členských států EU.

Možnost doručení dotazníku poštou nebyla v rámci prováděného šetření použita. A to jednak z důvodů vysokých nákladů na její provedení a také předchozí zkušenosti autorky s tímto způsobem dotazování získané v rámci předvýzkumu a také při zpracovávání předchozích odborných prací a článků.

6 PŘÍNOSY DISERTAČNÍ PRÁCE

Cílem této disertační práce bylo na základě informací o současných systémech zdaňování korporací ve 27 členských státech EU, zejména o kalkulaci základu daně, navrhnout metodu, jak harmonizovat zdaňování korporací tak, aby byly odstraněny překážky, které brání společností při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států.

Tento obsáhlý a náročný cíl byl rozdělen do těchto tří dílčích cílů:

- Analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU – tedy výzkum prováděný ve všech 27 členských státech,
- Analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností,
- Navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v EU.

Analýza zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU, jakožto první dílčí cíl, tvoří kapitolu č. 4.1, konkrétně 4.1.1 – 4.1.27. V této kapitole byly analyzovány systémy zdaňování korporací ve všech členských státech EU k právnímu stavu 1.7.2008, a to vždy v jednotném členění (typ daňového systému, zákonný rámec, daňové subjekty, zdaňovací období, zdanitelný příjem a základ daně, daňově uznatelné a neuznatelné náklady, uplatnitelnost daňových ztrát, sazba daně, skupinové zdanění, další zdanění příjmů kromě daně z příjmů právnických osob, správa daní, srážková daň, systém kalkulace daně).

Druhý dílčí cíl, analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností, tvoří kapitolu č. 4.2, konkrétně 4.2.1 – 4.2.4. Zde jsou uvedeny pouze současné návrhy Evropské komise, tj. harmonizace zdanění v zemi sídla společnosti, společné zdanění konsolidovaným základem daně, zavedení jednotné evropské daně z příjmů společností, povinně harmonizovaný základ daně. Historické návrhy Evropské komise jsou uvedeny v rámci přehledu o současném stavu řešené problematiky, a to v kapitolách 3.2 (zejména 3.2.3 – EU Model Tax Convention) a 3.3 – vývoj harmonizace v oblasti zdaňování korporací a legislativa ES v oblasti zdaňování korporací.

Třetí dílčí cíl, tedy navržení vlastní metody harmonizace zdaňování společností v EU, tvoří kapitolu č. 4.3 v následujícím členění: harmonizace strukturální, harmonizace přímá, právní forma harmonizace, jak zohlednit výsledky negativní harmonizace, role administrativních nákladů a kalkulace základu daně, jenž se

členění na podkapitoly s totožnými názvy jako u dílčího cíle č. 1, tedy u analýzy zdaňování korporací v jednotlivých členských státech EU.

Sumarizovala jsem a zhodnotila dosud používané metody pro výpočet daně z příjmů právnických osob ve všech členských státech EU a na základě vlastního výzkumu navrhla metodu harmonizace daně z příjmů právnických osob pro společnosti v EU. Všechny dílčí cíle této práce tedy byly splněny.

Přínos této disertační práce pro teorii a praxi dle mého názoru není možné oddělit, věda by měla vycházet z potřeb praxe (reagovat na její problémy) a naopak praxe by se měla řídit tím, co věda „vymyslí“. A právě o to jsem se snažila při své dvojí roli, čímž mám na mysli povolání daňového specialisty ve celosvětové síti poradenských společností KPMG a dále pozici studentky doktorského studia provádějící výzkum v oblasti daní. Věřím, že moje práce bude užitečná a napomůže teorii i praxi.

6.1 KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO VĚDU

Za konkrétní jednotlivé přínosy disertační práce pro teorii považuji zejména:

- shrnutí dosavadního výzkumu (analýza zdaňování korporací ve všech zemích EU, analýza návrhů Evropské komise ohledně harmonizace zdaňování společností) včetně vysvětlení, příp. upřesnění jednotlivých odborných termínů, které může být využitelné i v rámci výuky předmětů s daňovou tematikou na vysoké škole;
- návrh metody harmonizace zdaňování korporací v EU tak, aby byly odstraněny překážky bránící společnostem při obchodování na jednotném trhu a aby byly minimalizovány náklady korporací na splnění daňových požadavků jednotlivých členských států neboli aby kterákoli společnost z kteréhokoli členského státu EU mohla vstoupit na jakýkoli trh jiného členského státu EU, a to za stejných podmínek, jako ve svém domácím členském státě.

6.2 KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO PRAXI

Za konkrétní jednotlivé přínosy disertační práce pro praxi považuji zejména následující:

- disertační práce může být návodem pro společnosti, jak optimalizovat svou daňovou povinnost v rámci EU;
- disertační práce může být rovněž návodem pro daňové poradce, jakožto podklad pro daňové poradenství v případě optimalizace zdanění společností v rámci EU;
- disertační práce může být i inspirací pro legislativce, jak harmonizovat zdaňování korporací v EU.

6.3 KONKRÉTNÍ PŘÍNOSY PRO PEDAGOGICKOU OBLAST

Přínosem v této oblasti je bezesporu ucelený přehled systémů zdaňování společností v jednotlivých zemích EU, včetně aktivit Evropské unie v této oblasti. Došlo tedy k vysvětlení, příp. upřesnění jednotlivých odborných termínů, které může být využitelné i v rámci výuky předmětů s daňovou tematikou na vysoké škole; případně by mohl být akreditován nový vyučovací předmět např. s názvem Daňová harmonizace v EU či Harmonizace zdaňování společností v EU.

Podle mého názoru by měla věda sloužit především pro neustálé zlepšování praxe, využívání nových efektivnějších postupů v reálném životě a stejně tak každá inovace a dobrý nápad, který je získán a ověřen praxí, slouží k rozvoji vědy. Proto spatřuji přínosy své práce totožné a neoddělitelné jak pro vědu, tak pro praxi.

ZÁVĚR

Podle studie *Paying Taxes 2008*, kterou publikovala Světová banka, IFS a společnost PricewaterhouseCoopers, ze zemí EU potřebují nejvíce času na splnění daňových povinností právě společnosti v České republice.

Studii *Jak se platí daně* zpracovala společnost PricewaterhouseCoopers a Světová banka v rámci projektu *Doing business 2008*. Metodologie pro výpočet celkového daňového zatížení jednotlivých zemí využívá metodiku Total Tax Contribution Framework vypracovanou PricewaterhouseCoopers, která zahrnuje všechny daně placené podniky. Studie srovnává počet daňových plateb, čas potřebný ke splnění daňových povinností a celkové daňové zatížení (to zahrnuje pět typů daní: daň z příjmů, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, majetkové daně, DPH a další daně jako například obecní či spotřební

daně). Všechny výše uvedené indikátory pak určují celkovou výhodnost daňového systému jednotlivých zemí.

Podle zprávy je zjednodušení daňových systémů, snížení administrativní zátěže pro podniky a daňových sazeb přínosné jak pro firmy, tak pro vlády. Ze 178 porovnávaných zemí v roce 2007 zlepšilo svůj daňový systém ve vztahu k právnickým osobám 31 zemí a 65 států tak učinilo během posledních tří let. Nejvíce reforem provedlo Bulharsko, následované Tureckem. Nejčastější reformou bylo snížení daní z příjmů korporací (27 zemí), ale v řadě zemí se snížila administrativní zátěž zjednodušením nebo úplným zrušením dalších daní týkajících se právnických osob. Podle studie došlo v České republice po snížení sazby daně z příjmů právnických osob mezi roky 2004 a 2005 k nárůstu daňových příjmů o 2 %.

Nejvýhodnější daňový systém mají dle studie tyto státy: Maledivy, Singapur, Hongkong (Čína), Spojené arabské emiráty, Omán, Irsko, Saudská Arábie, Kuvajt, Nový Zéland a Kiribati. Naopak v desíctce zemí, kde je placení daní nejnáročnější, skončily (na místech 169 až 178) Panama, Jamajka, Mauritánie, Bolívie, Gambie, Venezuela, Středoafrická republika, Kongo, Ukrajina a Bělorusko. Česká republika obsadila 113. místo.

Administrativní náročnost placení daní je pro podniky stále velkou zátěží. V celosvětovém průměru potřebuje jedna společnost každý rok téměř dva měsíce na splnění svých daňových povinností. Mezi zeměmi jsou však velké rozdíly – například švédským společnostem stačí vyplnit jeden elektronický formulář, zatímco v Bělorusku čeká podniky 124 daňových plateb ročně.

Z hlediska administrativní náročnosti skončila Česká republika v poslední desíctce (168. místo), neboť společnosti zde potřebují 930 hodin ročně na splnění daňových povinností. To je nejvíce ze všech zemí EU. V Bulharsku, které je v rámci EU na předposledním místě, potřebují společnosti 600 hodin. Právě kvůli této administrativní náročnosti se Česká republika umístila až na 113. místě žebříčku výhodnosti daňového systému. Celkové daňové zatížení, které studie vyjadřuje jako podíl všech povinných daní a odvodů na zisku společnosti, je v České republice téměř 50 %. Nejvíce (skoro 80 %) tvoří odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Evropská unie je příkladem rozdílnosti daňových systémů. Tři země EU se umístily na předních místech žebříčku (Irsko – 6., Velká Británie – 12. a Dánsko – 13.), ale jiné tři jsou na úplném konci (Polsko – 125., Maďarsko – 127. a Rumunsko – 134.). Je vůbec harmonizace zdaňování korporací v takto rozdílných systémech reálná? A pokud ano, jak by harmonizace zdaňování korporací měla vypadat?

POUŽITÉ ZDROJE

Literatura

- [1] CRAIG, P., DE BÚRCA, G.: *EU LAW – Text, Cases, Materials*, 3.vydání, Oxford, Oxford University Press, 2003, 1241 s.
- [2] ENDRES D., OESTREICHER A., SCHEFFLER W., SPENGEL CH.: *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*. AH Alphen aan den Rijn - The Netherlands. Kluwer Law International. 2007. 90-411-2550-7. 824 s.
- [3] European Comission. *Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member States and Norway*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Commuities, 2007, ISBN 978-92-79-04865-4
- [4] European Comission. *Structures of the taxation systems in the European Union – Data 1995 – 2004*, European Com., Luxemburg 2006, ISBN 92-79-01850-7
- [5] LÁCHOVÁ, L.: *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: Aspi. 2007. ISBN: 978-80-7357-320-1
- [6] NERUDOVÁ, D.: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi. 2008. 2. vydání. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [7] TULKA, J.: *Věda a vědecká metodologie*. Univerzita Pardubice, 1995. 1.vydání. ISBN 80 – 85467 – 77 – 1.
- [8] TÝČ, V.: *Právo Evropské unie*, Ostrava: Sagit, 2004, 322 s, ISBN 80-7208- 428-3.
- [9] URBÁNKOVÁ, D.: *Pojem daně z pohledu daňové právní teorie*, časopis Daně č. 6/1998, Praha, LexisNexisCZ, str. 11-17, ISSN 1210-8103.
- [10] The World Bank, IFC, PricewaterhouseCoopers: *Paying Taxes 2008 – The Global Picture*. květen 2007. dostupné zde: <www.worldbank.org>

Další zdroje

Databáze International Bureau of Fiscal Documentation , říjen 2008, dostupné zde:
<<http://www.ibfd.org/portal/app?bookmarkablePage=home>>

SEZNAM PUBLIKACÍ

PŘÍSPĚVKY NA KONFERENCÍCH

- [1] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Osvobození od daně dědické versus odměny notářů v dědickém řízení*, Sborník z konference Daně – teorie a praxe 2005, Akademie Sting, Brno 2005. ISBN 80-86342-50-6.
- [2] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Editační povinnost*, Sborník z mezinárodní konference MendelNet 2005, Mendelova zemědělská univerzita, Brno 2005. ISBN 80-86342-50-6.
- [3] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Ekonomická činnost holdingu z pohledu DPH ve světle judikatury Soudního dvora Evropských společenství*, Sborník z Doktorandského workshopu Fakulty Podnikatelské v Brně, VUT v Brně, Brno 2005. ISBN 80-214-3080-X
- [4] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Daňový pohled na poskytování reklamních a propagačních předmětů*, Sborník z vědecké konference „Progressive Methods and Tools of Management and Economics of Companies“, VUT v Brně, Brno 2005. ISBN 80-214-3099-0.
- [5] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Overview of the Trends of the Taxation Systems in the Enlarged European Union*, Brochure of 5th International Conference of PhD Students, 396 p, University of Miskolc, Hungary, 2005, Economics I., ISBN 963 661 673 6 0.
- [6] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Daňová ztráta z prodeje pozemku*, sborník z konference Daně – teorie a praxe 2006, Akademie Sting, Brno 2006. ISBN 978-80-86342-66-5
- [7] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Představují rozdílná pravidla pro zdaňování rezidentů a nerezidentů diskriminaci?*, Sborník z Doktorandského workshopu Fakulty Podnikatelské v Brně, VUT v Brně, Brno 2006. ISBN 80-214-3323-X
- [8] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Harmonizace zdaňování korporací v EU*, sborník z V. Mezinárodní vědecké konference „Management, Economics and Business Development in the new European Conditions“, VUT v Brně, Brno 2007. ISBN 978-80-7204-532-7

- [9] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Zdaňování společností v EU*, sborník z I. Ročníku mezinárodní vědecké konference „Právní a finanční aspekty mezinárodní ekonomické integrace 2007“, Právnická fakulta Masarykovy univerzity, Brno 2007. ISBN: 978-80-210-4286-5
- [10] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Diskriminační zdanění dividend a úroků vyplácených do zahraničí*. Festive scientific conference on the occasion of 15th anniversary of the establishment of Faculty of Business and Management Brno University of Technology, 12.-14.9.2007. Brno University of Technology, Faculty of Business and Management. ISBN 978-80-214-3482-0
- [11] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Diskriminační zdanění penzijních fondů v některých zemích EU*. Daně – teorie a praxe 2007, STING, spol. s r.o., Brno, září 2007. ISBN 978-80-86342-71-9.
- [12] SKALICKÁ, H.: *Jak harmonizovat zdanění společností v EU?*, sborník z konference Daně – teorie a praxe 2008, Akademie Sting, Brno 2008. ISBN 978-80-86342-81-8

PŘÍSPĚVKY V ODBORNÝCH ČASOPISECH

- [1] SCHÖDLBAUEROVÁ, H., ŠILHAVÁ, M.: *Služby zdarma a nárok na odpočet*, časopis Ekonom č. 49/2005, Academia, Praha 2005, ISSN: 1210-0714.
- [2] DIVIŠ, M., SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Co je zboží a co služba*, časopis Ekonom č. 24/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.
- [3] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Náklady na dojíždění*, časopis Ekonom č. 33/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.
- [4] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Nárok na odpočet DPH: Spor o benzin*, časopis Ekonom č. 37/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.
- [5] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Kauza nizozemského bubeníka*, časopis Ekonom č. 48/2006, Academia, Praha 2006, ISSN: 1210-0714.
- [6] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Nejen elektronická podání*, časopis Ekonom č. 8/2007, Academia, Praha 2007, ISSN: 1210-0714.
- [7] SCHÖDLBAUEROVÁ, H.: *Scorpio se brání srážkové dani*, časopis Ekonom č. 19/2007, Academia, Praha 2007, ISSN: 1210-0714.

PŘÍLOHY

PŘÍLOHA Č. 1: CELKOVÉ DAŇOVÉ ZATÍŽENÍ KORPORACÍ V EU

	Pořadí			
Země	Počet plateb	Čas na splnění daňových povinností	Celkové daňové zatížení	Výhodnost daňového systému
Irsko	15	9	23	6
Velká Británie	10	22	52	12
Dánsko	15	37	40	13
Norsko	3	16	86	16
Lucembursko	58	4	47	17
Lotyšsko	7	78	37	20
Estonsko	21	15	118	31
Nizozemsko	15	60	88	36
Švédsko	2	30	141	42
Slovinsko	58	92	73	63
Belgie	24	49	154	65
Portugalsko	10	123	94	66
Německo	39	65	124	67
Litva	68	54	112	71
Rakousko	58	57	142	80
Francie	65	36	157	82
Finsko	51	98	109	83
Řecko	54	93	114	86
Bulharsko	42	160	59	88
Španělsko	10	116	149	93
Česká republika	27	168	115	113
Itálie	35	134	164	122
Slovensko	83	129	121	122
Polsko	122	146	67	125
Maďarsko	68	126	143	127
Rumunsko	175	70	107	134

Pramen: Paying Taxes 2008, studie Světové banky, IFC a PricewaterhouseCoopers

ABSTRACT

After accession to the European Union, tax issues acquired and are still acquiring an entirely new character. A new legal environment is forming both in the Czech Republic and in the European Union. Until now, only indirect taxes have been harmonised, with direct taxes having remained in the domain of each member state. However, we are now feeling pressure to harmonise this area as well. Cases concerning value added tax belong to those that are now most often being resolved in front of the European Court of Justice in Luxembourg. Cases regarding direct taxes are also becoming increasingly important. Will direct taxes be harmonized to the same extent as indirect taxes have?

When potential investor is considering his investment into a company, he needs to match comparable figures. Definitely, one of the most important criterions is the amount of profit after taxation followed by payout of dividends. If there are different ways of taxation of corporations in various EU Member States, then there would be no possibility to compare corporations placed in various EU Member States objectively.

Therefore, the aim of this thesis is, based on the research in the whole EU regarding taxation of corporations, to suggest a method how to harmonize taxation of corporations, which now prevents companies from trading in a single EU market, and also to minimize corporation's costs of fulfilment of tax administration requirements of each Member State.

This aim has been achieved through the following partial aims:

- An analysis of taxation of corporations in each of all 27 EU Member States,
- An analysis of proposals of the European Commission regarding harmonisation of taxation of companies,
- Suggestion of own method of harmonization of taxation of corporations in the EU.

In conclusion, there are emphasized the contributions of this thesis to the science, to the practice and to education.