



# MASARYK UNIVERSITY FACULTY OF LAW

## EU a daně - základní pojmy a nástroje daňové politiky

Michal Radvan & Michal Liška



# Prameny

- V ČR chybí jakýkoliv obecný právní předpis, který by definoval základní pojmy a instituty užívané v daňovém právu
- Např. v Polsku zákon o veřejných financích, připravovaný nový daňový řád
- Do jisté míry nahrazuje terminologii DŘ, nicméně jen omezeně a nedostatečně



# Pojem „daň“

Daň je povinná, zákonem předem sazbou stanovená částka, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu bez ekvivalentního protiplnění část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu.

=> pojem „daň stricto sensu“, převzato z ekonomické literatury



# Požadavek zákonné úpravy vybírání daní

Článek 11 odst. 5 LZPS:

**Daně a poplatky je možné ukládat jen na základě zákona.**

- V jiných zemích mají v Ústavě mnohem více textu (srov. Polsko, Německo)



# Pojem „poplatek“

**Poplatek** je peněžitou dávkou stanovenou zákonem, nenávratnou, vybíranou státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za zákonem stanovené úkony jejich orgánů.

Opět výhradně ekonomická definice



# Pojem „cena“

- Poplatek za soukromoprávní statek
- Nemusí být ukládána ve formě zákona
- Respektuje skutečnou cenu služby
- Je možné stanovit ji dohodou



# Pojem „berně“

Pod pojmem **berně** rozumíme daně, poplatky, cla, další peněžité plnění vč. plnění v rámci dělené správy, pokud se postupuje podle DŘ

Srov. § 2 odst. 3 DŘ - pojem „daň lato sensu“



# Funkce daně

- Fiskální - je převažující; jejím účelem je zajistit příjmy státu a dalších veřejnoprávních korporací (Lafferova křivka)
- Regulační - prostřednictvím daní a prostřednictvím přesouvání peněžních prostředků v odpovídajících proporcích mezi ekonomickými subjekty a veřejným fondem nastává korektura příjmů.; daň může sloužit k ovlivňování ekonomiky jako celku nebo může ovlivňovat hospodářství selektivně (alkohol)
- Stimulační - představuje využití daňových nástrojů s cílem ovlivnit činnost ekonomických jednotek a tempo jejich rozvoje (pobídky)
- Sociální (pracující důchodci)





# Konstrukční prvky daně

- Daňový subjekt
- Objekt zdanění
- Základ daně
- Sazba daně
- Korekční prvky
- Rozpočtové určení daně
- Správce daně
- Podmínky placení



# Subjekt daně

- Poplatník daně - osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani
- Plátce daně - osoba, která je ze zákona a pod vlastní majetkovou odpovědností povinna daň vypočítat, vybrat ji od poplatníka nebo mu ji srazit a odvést ji správci daně
- ZSDP... Bakeš



# Objekt zdanění

= předmět daně

Představuje hmotněprávní skutečnost, se kterou zákon spojuje daňovou povinnost.

Ve většině případů se odráží v označení daně. (silniční)

- důchody, vlastnictví nebo dispozice s majetkem, spotřeba apod.



# Základ daně

Stanoví kvantitu objektu daně.

Jedná se o konkretizaci objektu zdanění.

Ze základu daně je vyměřena daň.

Stanoví se podle účetní závěrky, hrubé mzdy, úředního odhadu apod.

Jednotkou míry může být např. množství, hmotnost, peněžní jednotka atd.



# Sazba daně

Element určující výši daně ve vztahu k daňovému základu.

- Pevná sazba: určuje daň pevnou částkou přímo k objektu daně (cigarety)
- Procentní sazba: daň je vyjádřena procentem z hodnoty základu daně
  - Lineární procentní sazba: stejné procentní zatížení různého základu daně (DPH)
  - Progresivní procentní sazba: čím vyšší hodnota základu daně, tím vyšší procento daňové sazby (solidární? - viz dále)
  - Degresivní procentní sazba: opak progresivní procentní sazby; prakticky nesmysl, přesto se uplatňuje



# Korekční prvky daně

Ovlivňují vyměření daně prostřednictvím použitého systému osvobození, slev na dani, úlev, ale také zvýšení daně.

Obvykle se uplatňují přímo ze zákona, není vyloučen ani zásah správce daně.



# Rozpočtové určení daní

Značí, do kterého veřejného fondu (veřejných fondů) plyne výnos z daně.



# Správce daně

Orgán veřejné správy vykonávající správu daně, tj. orgán oprávněný činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.





# Podmínky placení

- Termíny placení
- Zásady placení, např. zálohy, platebně-technické podmínky



# Třídění daní

- Podle vazby na důchod poplatníka
- Podle subjektu daně
- Podle objektu daně
- Podle respektování příjmových poměrů poplatníka



# Klasifikace daní podle vazby na důchod poplatníka

- **Přímé daně:** bezprostředně vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu či majetku, jsou **adresné a přihlížejí k majetkové situaci poplatníka**, který je sám vypočítává a odvádí, zná jejich hodnotu; dělí se na důchodové a majetkové
- **Nepřímé daně:** jsou placeny a vybírány v **cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů**; nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci poplatníka, jsou neadresné; člení se na všeobecné a akcízy



# Klasifikace daní podle subjektu daně

- Jednotlivec
- Domácnost - jeden člověk (hlava rodiny) odvádí daň
- Oba manželé - manželský splitting
- Všichni členové domácnosti - plný splitting
- Společnost, korporace



# Klasifikace daní podle objektu daně

- **Důchodové:** uvaleny na důchod (mzdu, plat, rentu, zisk, úrok apod.) jak v peněžní, tak v naturální podobě
- **Výnosové:** výše je odhadována podle vnějších znaků (počet zaměstnanců, druh podnikání, velikost budov, počet oken)
- **Majetkové:** zdaňují nemovitosti i movitý majetek, vlastnictví, držbu i nabytí
- **Z právních úkonů:** zdaňují dispozice s majetkem na základě civilněprávních úkonů
- **Z hlavy (subjektové):** placené z titulu samotné existence (Poll Tax... Riot)
- **Obratové:** uvalené buď na hrubý obrat u každého výrobce nebo na čistý obrat docílený u posledního zpracovatele
- **Spotřební:** na veškerou spotřebu nebo selektivní
- **Z obchodních operací:** postihují finanční operace (např. burzovní daň)



## Klasifikace daní podle respektování příjmových poměrů poplatníka

- Daně osobní (in personam): respektují důchodovou situaci poplatníka
- Daně in rem: placeny z titulu vlastnictví či nabytí určitého majetku, nákupu či spotřeby; výše není závislá na příjmech poplatníka



# Klasifikace daní podle metodiky OECD

- Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
- Příspěvky na sociální zabezpečení
- Daně z mezd a pracovních sil
- Daně majetkové
- Daně ze zboží a služeb
- Ostatní daně

Vždy existuje další, podrobnější členění - viz např. Široký, str. 49.



# Klasifikace poplatků

- Správní poplatky (sazebníky)
- Ekologické poplatky (odpady)
- Soudní poplatky
- Místní poplatky (lázeňský, ubytovací kapacity)
- Další poplatky (časový poplatek, elektronické mýtné, poplatky za rozhlasové a televizní přijímače)





## „Novinky“ v mezinárodním daňovém právu

- BEPS - Base Erosion and Profit Shifting (problém dvojího zdanění)
- ATAD
- CCCTP
  
- Transfer pricing (CFC rules, anti-avoidance rules)
- Zneužití práva - fúze, DPH, Apple?
- Diskriminace - německé dálniční poplatky
  
- Arbitrárnost daně? - solární odvody
- SZDZ - nemusí se dohodnout, nejsou lhůry či AK (EU)



# BEPS

- Akční plán OECD schválen 19. 7. 2013
- G20 schválilo na úrovni ministrů financí koncem roku 2015
- K dnešnímu se na BEPS podílí dni 94 států
- Eroze daňového základu a přesouvání zisku
- <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

**Tabulka 1: Opatření BEPS:**

<b>Krok</b>	<b>Název opatření</b>	<b>Lhůta</b>
1	Daňové aspekty v oblasti digitální ekonomiky	Září 2014
2	Neutralizace efektů hybridních uspořádání (nástrojů či společností)	Září 2014
3	Zesílení pravidel CFC („controlled foreign company“)	Září 2015
4	Omezení narušování základu daně prostřednictvím odpočtu úrokových nákladů a jiných finančních transakcí	Prosinec 2015
5	Efektivnější boj proti škodlivým daňovým praktikám (s ohledem na transparentnost a ekonomickou podstatu transakcí)	Prosinec 2015
6	Zabránění zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění	Září 2014
7	Zabránění umělému vyhýbání se vzniku stálé provozovny	Září 2015
8	<i>Zabránění nesprávně oceněným pohybům nehmotného majetku mezi členy nadnárodní skupiny</i>	<i>Září 2015</i>
9	<i>Zajištění, aby způsob tvorby převodních cen nebyl ovlivněn nevhodnou alokací rizik a kapitálu mezi členy skupiny</i>	<i>Září 2015</i>
10	<i>Stanovení pravidel pro ocenění vnitroskupinových transakcí, které mezi nezávislými společnostmi nenastávají vůbec nebo pouze velmi zřídka.</i>	<i>Září 2015</i>
11	Stanovení metodologie sběru a analýzy dat o přijatých opatření BEPS	Září 2015
12	Požadavek, aby poplatníci zveřejnili svá agresivní daňová opatření	Září 2015
13	<i>Přehodnocení dokumentace převodních cen</i>	<i>Září 2014</i>
14	Zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových sporů	Září 2015
15	Vyvinutí nových multilaterálních nástrojů	Prosinec 2015



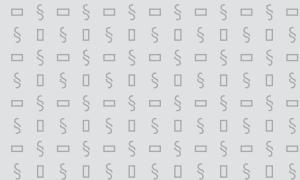
# BEPS

- Oficiálně slouží ke zvýšení souladu korporátního zdanění na nadnárodní úrovni, změna způsobu zdaňování vzhledem k moderní ekonomické praxi a zvýšení transparentnosti vykazování korporací v daňových otázkách.



# BEPS a Platform for Collaboration on Tax

- International Monetary Fund (IMF), the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), the United Nations (UN) and the World Bank Group (WBG)
- Společná iniciativa k zintenzivnění kooperace mezi mezinárodními daňovými organizacemi (fóry).
- Výměna informací
- Pomoc zemím 3. světa



# ATAD (Anti-tax avoidance directive) I a II

- Hmatatelný a aplikačně využitelný BEPS
- Od 1. ledna 2019 - ATAD I
- Od 1. ledna 2020 - ATAD II
- Od 1. ledna 2022 - výjimky



# ATAD

- **1) Konec neomezené uznatelnosti nákladů na dluhové financování** - Náklady na financování společnosti mají být daňově uznatelné jen do výše 30 procent zisku před započtením úroků, daní a odpisů (EBITDA).
- **2) Zdanění při odchodu (tzv. exit taxation)** - Zdaněním nerealizovaných zisků při přeshraničních převodech majetku mezi společnostmi a stálou provozovnou a při přesunu daňové rezidence. Jestliže se jedná o převody či přesuny do jiného členského státu EU nebo EHP, daňová povinnost se může rozprostřít až na pět let. Tento odklad platby může podléhat úrokům či zajištění této platby.



## ATAD

- **3) Zneužití práva v korporátní dani** - Směrnice nově zcela jasně říká, že transakce, jejichž jedinou hodnotou je získání daňové výhody, nemají být uznány.
- **4) Pravidlo CFC aneb zdanění zisku ovládaných společností** - Jestliže má mateřská společnost v zahraničí ovládanou firmu, může se jí stát, že zdaněn bude i zisk této ovládané firmy, a to v rámci základu daně mateřské společnosti, přičemž vůbec nemusí dojít k vyplacení tohoto zisku ovládané společností. Zejména pasivní příjmy (úroky, dividendy, licenční poplatky či příjmy z finančních činností).





## ATAD

- 5) Častým nástrojem na obcházení daňových předpisů je využívání nesouladu mezi zákony jednotlivých států. Směrnice tyto praktiky značně omezuje a dvojí odpočty například stejných úrokových nákladů či daňová uznatelnost platby a nezdanění této platby příjemcem by měly být minulostí.



# CCCTB - konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob

- Novinka v rámci práva EU
- *Proposal for a Council directive on a Common Corporate Tax Base (COM(2016)685)*
- *Proposal for a Council directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)(COM(2016)683)*
- *Proposal for a Council directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union (COM(2016)686)*



# CCCTB

- Společný konsolidovaný základ DPPPO byl poprvé předložen v roce 2011 a zaměřoval se na posílení jednotného trhu pro podniky. U několika klíčových prvků předchozího návrhu členské státy sice dosáhly pokroku, ale konečné dohody se jim nepodařilo dosáhnout.
- Oproti předchozímu návrhu z roku 2011 by měl nový systém zdanění právnických osob:
  - povinný pro velké nadnárodní skupiny (s celosvětovými příjmy nad **750 mil. €**), čímž se zajistí, že společnosti s budou odvádět daně **tam, kde skutečně dosahují zisků**;
  - řešit nedostatky související s **přesouváním zisků** pro daňové účely;  
- agresivní daňové plánování či daňová optimalizace?
  - motivovat společnosti k tomu, aby své činnosti financovaly prostřednictvím vlastního kapitálu/využívaly možnosti trhů (a nezadlužovaly se);
  - podporovat inovace prostřednictvím daňových pobídek na činnosti v oblasti **výzkumu a vývoje**, jež jsou spojeny se **skutečnou hospodářskou činností**. - ne v rámci „koncernu“



## CCCTB

- Při podání jediného daňové přiznání na všechny své činnosti v EU by měly společnosti jednat pouze s jednou daňovou správou. Doba každoročně věnovaná činnostem souvisejícím s dodržováním předpisů by se tak měla zkrátit o 8 %, zatímco doba nutná pro **zřízení dceřiné společnosti** by se zkrátila až o 67 %, což by společností mělo umožnit snáze zahájit činnost v zahraničí.
- Měl by vymizet nesoulad mezi vnitrostátními systémy, čehož v současnosti využívají původci agresivního daňového plánování. Odstranit by se též mělo stanovování **převodních cen** a **preferenční režimy** (daňové ráje), což jsou v současnosti základní nástroje pro vyhýbání se daňovým povinnostem.



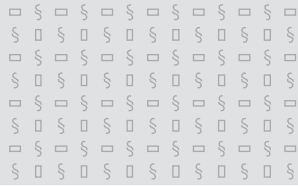
## CCCTB

- Komise rovněž navrhla úpravu systému pro řešení sporů týkajících se **dvojího zdanění** v EU, aby lépe vyhovoval potřebám podniků.
- Má zahrnovat širší škálu případů a členské státy mají disponovat jasnými lhůtami pro schválení závazného řešení dvojího zdanění.
- V návrhu nejsou zahrnuty sazby daně z příjmu právnických osob, neboť spadají do **svrchovanosti jednotlivých členských států**.



# CCCTB

- Cíl: Jedno daňové přiznání jedné finanční správě a ta to potom „přerozdělí“
- Blíže:  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)



# Transfer pricing

- Převodní ceny - mezi spojenými osobami dochází k pokřivení? - viditelná ruka zákonodárce



## Princip tržního odstupu (Arm's length principle „ALP“) a jeho obraz v funkci a riziku

- Princip TP - mezi SPOJENÝMI OSOBAMI by měly být konstruovány ceny obvyklé, kdy obvyklost se zpravidla definuje formou tzv. principu tržního odstupu (dále ALP, tj. takové ceny, jaké by sjednaly nezávislé strany v obdobné situaci).
- Problém TP - nespojené subjekty by do posuzovaných vztahů zpravidla nevstupovaly
- Řešení TP - správná aplikace ceny je možná jen prostřednictvím detailní analýzy funkcí a rizik a řízení hodnotového řetězce. To je ve skutečnosti podstata naplnění ALP, nikoliv hodnota z databáze (viz níže)
- Nejčastější chyba v TP - bezhlavé aplikování „matematizujícího“ přístupu zpracování dat v externí nákladné aplikaci (Amadeus, Bloomberg atd.)





# Daňová harmonizace

- Jedna z nejdiskutovanějších oblastí v rámci EU
- Zastánci poukazují na potřebu jednotných pravidel v souvislosti s růstem objemu mezinárodního obchodu (růst počtu a významu nadnárodních společností a jejich dceřiných společností, přesun kapitálu i osob - rezidentů jednoho státu, kteří pracují v jiné zemi). V důsledku toho dochází ke střetu jednotlivých daňových systémů, které byly po desetiletí či dokonce staletí budovány především s ohledem na **národní tradice, ekonomickou situaci, politický a společenský vývoj a rovněž s přihlédnutím k přírodním podmínkám, k náboženství apod. (Tanzi)**
- Obhájci národních zájmů upozorňují na skutečnost, že daňová politika by měla zůstat **plně v kompetenci jednotlivých členských států EU** - ztráta konkurenční výhody především zemí střední a východní Evropy (banky už tolik ingerovat nemohou, zbývají vládní výdaje a berně - fiskální autonomie)



# Daňová harmonizace

- proces sblížování daňových soustav států na základě společných pravidel
- mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu nebo deformují hospodářskou soutěž.
- smyslem daňové harmonizace není dosažení jednotné daňové soustavy, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých daňových soustav (daňová aproximace - USA)



# Stádia přibližování daňových systémů

- 1. daňová koordinace - dohody či doporučení s cílem omezení škodlivé daňové konkurence; smyslem je snaha o stanovení minimálního standardu transparentnosti a výměny informací v oblasti správy daní, nikoliv jednotnost daňových systémů (bilaterální smlouvy, především o zamezení dvojího zdanění a o spolupráci daňových správ, neformální vícestranné dohody, které vyústily v přijetí vzorových smluv o zamezení dvojího zdanění na úrovni OECD a OSN, v rámci EU Společná pravidla pro zdaňování korporací).
- V posledních letech můžeme pozorovat pokles daňových sazeb u korporátních daní vybíraných v jednotlivých členských státech EU, což je dáno relativně intenzivní daňovou konkurencí.
- 2. daňová aproximace - přiblížení se daňových soustav, nikoliv jejich sladění
- 3. daňová harmonizace



# Fáze harmonizačního procesu

- výběr daně, která bude harmonizována,
  - harmonizace daňového základu, případně dalších konstrukčních prvků daně (např. daňový subjekt),
  - harmonizace daňové sazby (konec daňové konkurence)
- 
- není vždy nutné dojít až k fázi třetí, harmonizační proces může skončit i u vymezení základu daně a v rámci sazeb je členským státům ponechána volnost vedoucí ke konkurenčnímu prostředí



# Daňová harmonizace v EU

- nástroj vedoucí k hlavnímu cíli, kterým je vytvoření jednotného trhu. Důležitými překážkami jednotného trhu jsou:
  - daňové zatížení volného pohybu zejména právnických osob a volného přeshraničního pohybu zboží, služeb, kapitálu a výnosů,
  - rozdílné daňové zacházení s tuzemským a importovaným zbožím a se službami,
  - podstatné rozdíly mezi národními daňovými legislativami, které vedou k pokřivení trhu,
  - rozdílné daňové zacházení s rezidenty a non-rezidenty a tuzemskými a zahraničními investicemi a příjmy (zejména dvojí zdanění příjmů ze zdrojů mimo tuzemsko)
- daňová harmonizace není jen cílem - výsledným stavem, ale i samotným procesem



# Daňová harmonizace jako proces

- **Pozitivní** harmonizace - proces přibližování národních daňových systémů států EU prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů; výsledkem za předpokladu řádné implementace směrnic do národní legislativy je situace, kdy ve všech státech platí stejná pravidla
- **Negativní** harmonizace - výsledek činnosti Evropského soudního dvora, kdy jsou v národních právních rádech - daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury tohoto soudu; nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, neboť na základě judikatury je nařízeno odstranit vadné ustanovení pouze členskému státu, který je účastníkem řízení; judikatura ESD však může být dobrým interpretačním vodítkem
- C-234/01 (Gerritse) - jen Německo (a Rakousko) umožňují uplatnění výdajů nerezidentů u srážkové daně



# Negativa harmonizace

- Vyšší daňové sazby
- Pomalejší růst ekonomiky
- Nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru
- Zasahuje do národní suverenity členských zemí
- Může ohrozit příjmové stránky veřejných rozpočtů
- Ztráta fiskální autonomie členských zemí



## Daňové harmonizace v rámci základních dokumentů EU

- Čl. 110 - 113 konsolidovaného znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie.
- Článek 110 (bývalý článek 90 Smlouvy o ES) zabraňuje členským státům podrobit přímo či nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli **vyššímu** vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou podrobeny podobné výrobky domácí
- Článek 111 (91) stanoví, že pokud jsou výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní **vyšší než** vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny
- Článek 113 (93) dává Radě zmocnění zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem **jednomyslně** přijmout ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže





## V oblasti sekundárního komunitárního práva

- Nařízení - v malé míře, sice mají přímou účinnost, nicméně spíše doplňují stěžejní směrnice
- Směrnice - stanoví pouze výsledek národní právní úpravy, ale právě proto je můžeme považovat za zásadní v oblasti (nejen daňové) harmonizace
- Také směrnice mohou mít v určitých případech přímý účinek, nicméně z pohledu **daňového subjektu jde takový přímý účinek vždy v jeho prospěch**: zatímco správce daně nemůže využít ustanovení neimplementované směrnice v neprospěch daňového subjektu, daňový subjekt ji využít může



# Literatura

- Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. ASPI, Praha, 2008.
- Široký, J. Daně v Evropské unii. 4. vyd. Linde, Praha, 2010.
- Terra, B.J.M. et Wattel, P.J. European Tax Law. 4. vyd. Kluwer Law International, The Hague, 2008.



Prostor pro Vaše dotazy a ...

... děkuji za pozornost.