



MASARYK UNIVERSITY
FACULTY OF LAW

Harmonizace důchodových daní

Michal Radvan



Stagnace harmonizačního procesu

- Výměna informací
- Zamezení dvojího zdanění
- Boj proti daňovým rájům

- ...ale harmonizační proces stagnuje



Start

- Dobré podmínky – ve všech zemích daně z příjmů osobních a z příjmů korporací (s výjimkou Itálie)
- Důraz na korporátní daně (odstranit bariéry fungování společného trhu, mobilnost kapitálu, nemobilnost pracovních sil)



Smutná zjištění

- Omezení fiskální suverenity - neochota
- Jednomyslné přijímání směrnic
- Rozdíly v účetních systémech (daňové vs. anglosaské)
- Rozdíly v konstrukčních prvcích – sociální aspekty (děti, invalidita – ze ZD nebo z D), sazby (pásma, progresivita), uplatňování ztrát, investiční pobídky, odpisy
- Lucembursko – 17 pásem
- Jediná sazba – BLR, ČR, LAT, LTH, ROM, SVK
- Dánsko – až 59 %
- Rumunsko – 10 %



4 varianty harmonizace

- Zdanění v domácí zemi – volitelně zdanění v každé zemi nebo jen doma
- Společný konsolidovaný ZD – založený na volbě (CCCTB)
- Evropská korporátní daň – pro velké nadnárodní společnosti, na úrovni EU, jednotná sazba
- Povinný harmonizovaný ZD - povinný, a to i pro společnosti působící jen v jednom členském státě



Společný konsolidovaný ZD

- Jediná pravidla v rámci EU pro stanovení základu daně, který by se následně rozdělil na dceřiné společnosti a uplatnila by se na něj národní sazba daně
- Transparentní efektivní sazba a spravedlivá daňová soutěž
- Odstranění překážek přeshraničních fúzí
- Snížení nákladů společností
- Eliminace problémů s transfer pricing
- Ztráty v jedné zemi a zisk v jiné zemi – daňová neutralita
- Malé neceloevropské společnosti nemohou systém užívat



Zdanění v domácí zemi

- Základ daně všech společností ve skupině by se stanovil jako konsolidovaný základ daně podle práva státu, ze kterého je skupina řízena (kde sídlí vrcholový management), následně by se rozdělil na dceřiné společnosti a uplatnila by se na něj národní sazba daně
- Pro malé společnosti
- Efektivní a levné
- Není to harmonizace, ale naopak možnost pro konkurenční boj



Oblast legislativy

- Negativní harmonizace prostřednictvím judikatury ESD
- Směrnice 77/733/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady členských států v oblasti přímých a nepřímých daní - výměna informací, součinnost při zajišťování, vyšetřování a přítomnosti úředníků jednoho státu na území jiného státu z důvody kontroly aktivit nadnárodních společností



Směrnice Rady 90/434/EEC o fúzích (The Merge Directive)

- Hlavním důsledkem je možnost odkladu daňové povinnosti, která plyne z kapitálových výnosů při sloučení nebo rozdělení společnosti, při převodu aktiv či výměně akcií
- Cílem je zabránit zdanění zisku, který při fúzi může vzniknout z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou
- Směrnice 2005/19/EC rozšiřuje působnost i na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost, umožňuje přemístovat sídlo, zaručuje, že přeměna pobočky na dceřinou společnost nebude mít daňové dopady atd.



Směrnice Rady 90/435/EEC o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive)

- Cílem směrnice je odstranit dvojí zdanění zisku vypláčeného společnostmi ve skupině sídlícími v jednom členském státě mateřské společnosti sídlící v jiném členském státě, příp. mateřská společnost alespoň odečte od základu daně daň, kterou platí dcera v jiné zemi
- Směrnice 2003/123/EC rozšiřuje působnost na rozdělování zisků obdržených stálou provozovnou, rozdělovaných stálým provozovnám a vztahuje se též na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost



Směrnice Rady 2003/48/EC o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru (The Savings Directive)

- Cílem je zamezit krácení daně (JEN) fyzickým osobám, kterým plynou úrokové příjmy z jiných členských států
- Úroky z dluhů a závazků vč. hotovostních depozit, vkladních a korporátních dluhopisů a ostatních CP
- Úrokový příjem získaný prostřednictvím instrumentů kolektivního investování
- Nevztahuje se na výplatu dividend



Směrnice Rady 2003/49/EC o zdaňování úroků a licenčních poplatků (The Interest and Royalties Directive)

- Zavádí unifikovaný systém zdaňování úrokových příjmů a licencí mezi propojenými osobami, pokud jsou vypláceny přes hranice jednotlivých členských států



Sdělení EK 98/C 384/03 o aplikaci pravidel veřejné podpory v oblasti korporativního zdaňování

- Povolená pravidla a formy poskytování veřejné podpory



Evropská společnost (Societas Europaea)

- Nařízení 2157/2001 s účinností od 8.10.2004
- Směrnice 2001/86, kterou se doplňuje statut SE s ohledem na zapojení zaměstnanců
- A.s. na základě komunitárního práva
- Základní kapitál 120000 EUR
- Možnost SE přesouvat sídlo a modifikovat organizační strukturu
- Vznik pouze fúzí, vytvořením holdingu, založením dceřiné SE, změnou právní formy
- V daňových otázkách se řídí národními daňovými řády, což vede k country-shopping (např. EST vůbec nezdaňuje nerozdělené zisky společností), daňové aspekty SE jsou nulové



Směrnice ATAD

- pravidlo pro omezení odpočitatelnosti úroků,
- zdanění při odchodu,
- obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu,
- pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti
- hybridní nesoulady



Omezení uznatelnosti výpůjčních výdajů

- nadměrné výpůjční výdaje (tzv. rozdíl mezi jinak daňově uznatelnými výpůjčními výdaji a zdanitelnými výpůjčními příjmy) jsou uznatelné v základu daně pouze do určitého stanového limitu vypočteného pro daňové účely z daňového zisku před zdaněním, úroky, odpisy a amortizací.
- V návrhu transpozice není využita možnost stanovit přísnější pravidla a v souladu se směrnicí ATAD je využít limit 30 % daňového zisku před zdaněním, úroky, odpisy a amortizací (vycházející z daňového „výsledku hospodaření“, nikoliv účetního), resp. 80 mil. Kč (pravidlo *de minimis*).



Zdanění při přemístění majetku bez změny vlastnictví

- podstatou je zdanění hodnoty (zisku z prodeje) majetku poplatníka daně z příjmů právnických osob při přemístění tohoto majetku do zahraničí bez změny vlastnictví (viz výše) ve státě, odkud byl přesunut.



Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti

- poplatník daně z příjmů právnických osob, který je daňovým rezidentem v daném státě, musí do svého základu daně zahrnout pasivní příjmy či příjmy z umělých transakcí jím ovládané zahraniční společnosti, pokud je její daňové zatížení nižší než polovina daně, kterou by tato společnost platila, kdyby byla rezidentní v členském státě poplatníka.



Hybridní nesoulady

- pravidla řešící obecně případy hybridních nesouladů, jejichž výsledkem je dvojitý odpočet (čl. 9 odst. 1 směrnice ATAD) nebo odpočet bez zahrnutí (čl. 9 odst. 2 směrnice ATAD)
- Hybridní nesoulad vzniká rozdílným uplatňováním pravidel jednotlivých daňových systémů, rozdílnou právní kvalifikací subjektů, finančních nástrojů nebo komerčních přítomností stálých provozoven. Důsledkem těchto skutečností jsou pak situace, při kterých dojde v rámci jedné přeshraniční skutečnosti ke střetu odlišných legislativních pravidel v různých jurisdikcích, jejichž následkem může dojít k získání určité daňové výhody poplatníky daní z příjmů, např. ke dvojitému snížení základu daně na základě jednoho výdaje.



GAAR

- V § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb., se doplňuje odstavec 4, který zní:
- „(4) Při správě daní se nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem, jejichž hlavním účelem nebo jedním z hlavních účelů je získání daňové nebo jiné výhody v rozporu se smyslem a účelem právního předpisu.“



- Je velmi pravděpodobné, že v oblasti přímých daní nedojde v nejbližší době k prohloubení daňové harmonizace, neboť členské státy nemají vůli vzdávat se další části své suverénní moci. Nadto je třeba jednomyslné shody všech členských států v případě přijímání daňových rozhodnutí, což přijetí jakékoliv směrnice znamenající další harmonizaci takřka vylučuje.



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.