Univerzita Karlova
Právnická fakulta

JUDr. Aneta Vondráčková

Perspektivy harmonizace přímých daní důchodového typu v Evropské unii

Perpectives of harmonization of direct income taxes within the European Union

Disertační práce

Školitel autora disertační práce: prof. JUDr. PhDr. Michal Tomášek, DrSc.
Katedra evropského práva
Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 31. srpna 2016

Prohlašuji, že předloženou disertační práci jsem vypracovala samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne

JUDr. Aneta Vondráčková

Poděkování:

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucímu této disertační práce, panu prof. JUDr. PhDr. Michalu Tomáškovi, DrSc., za trpělivost a velkorysost, kterou mi projevoval vždy, zejména pak při tvorbě mé disertační práce.

Obsah

1 Úvod 6
2 Vymezení základní terminologie 12
2.1 Daně 12
2.2 Daňový systém, daňová soustava 14
2.3 Dvojí zdanění 17
2.4 Daňová rezidence 19
2.5 Daňová konkurence 23
2.6 Shrnutí 25
3 Harmonizace práva 27
3.1 Harmonizace, koordinace, aproximace jako pojmy mezinárodního daňového práva 28
3.2 Vývoj harmonizace v EU 29
3.3 Pravomoci k obecné harmonizaci 31
3.4 Pravomoc k daňové harmonizaci 34
3.5 Metody harmonizace 35
3.6 Kategorizace daňové harmonizace 38
3.7 Shrnutí 41
4 Posílená spolupráce jako vhodný nástroj pro harmonizaci 43
4.1 Krátký exkurz k pravomocem Evropské unie 43
4.2 Posílená spolupráce 46
4.3 Shrnutí 54
5 Exkurz k harmonizaci vybraných nepřímých daní 58
5.1 Harmonizace daně z přidané hodnoty 58
5.2 Daň z finančních transakcí – počátek jednotného zdanění finančního sektoru v EU? 64
5.2.1 Struktura navrhované daně 72
5.2.2 Představuje daň z finančních transakcí krok vpřed? 77
5.3 Shrnutí k harmonizaci nepřímých daní 80
6 Harmonizace přímých daní 82
6.1 K vývoji daňové harmonizace 82
6.2 Dosud přijaté směrnice upravující přímé daně 92
6.2.1 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive) 92
6.2.2 Dílčí shrnutí 113
6.3 Směrnice o fúzích (The Merger Directive) 114
6.3.1 Příspěvek Soudního dvora k této problematice 124
6.4 Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru 127
6.4.1 Praktický příklad na uplatnění směrnice 130
6.5 Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků 131
6.6 Závěry k zatím přijatým opatření v oblasti harmonizace daní z příjmů 132
7 Dvojí zdanění 133
7.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění 134
7.1.1 Model Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj 136
7.1.2 Model Organizace spojených národů 138
7.1.3 Modelová smlouva Spojených států amerických 140
7.2 Metody zamezení dvojího zdanění 141

7.3 Modelová smlouva pro členské země Evropské unie ... 143
7.4 Shrnutí ... 145
8 Daňový systém Spojených států amerických jako vzor pro Evropskou unii ... 146
8.1 Vývoj amerického daňového systému ... 148
8.2 Současný daňový systém v USA ... 150
8.3 Realizace přeshraniční činnosti ... 155
8.4 Daňová konkurence ... 157
8.5 Závěr ... 158
9 Aktuální vývoj v oblasti harmonizace přímých daní ... 160
9.1 Společný konsolidovaný základu daně z příjmů právnických osob ... 160
9.1.1 Charakteristika navrhované daňové úpravy ... 163
9.1.2 Výpočet základu daně ... 167
9.1.3 Daňová konsolidace ... 169
9.1.4 Přerozdělení daňového základu ... 171
9.1.5 Vlastní zhodnocení výhod a nevýhod návrhu ... 172
9.1.6 Perspektivy CCCTB ... 174
9.2 Evropská společnost jako doplněk systému CCCTB ... 176
9.2.1 Daňové aspekty evropské společnosti ... 178
9.3 Taxparentní značka ... 179
9.4 Boj Evropské unie proti vyhýbání se daním ... 182
9.4.1 Příspěvek Soudního dvora k problematice „exit taxation“ ... 187
9.4.2 Dílčí závěr ... 189
10 Závěr ... 191
Seznam použité literatury a pramenů ... 206
Shrnutí ... 222
Summary ... 225
Anotace ... 228
Abstract ... 229
Klíčová slova ... 231
Key words ... 231

1 Úvod

Daně jako takové jsou známy již ze starověku. S postupným vývojem společnosti docházelo k navyšování jednotlivých druhů daní, měnila se tvorba daňového základu, narůstaly daňové sazby a nakonec přibyla daňová osvobození. Daňový systém nabíral na složitosti a společně s tím postupně vyvstala otázka, jak vypadá optimální daňový systém. Daně se v minulosti zasloužily o nemálo povstání či politických změn. Jako příklady historických převratů kvůli vysokému zdanění lze zmínit povstání kmenu Frísů proti Římanům již v roce 28 n. l. Jako další příklad z pozdější doby může sloužit tzv. Bostonské pití čaje z 16. prosince 1773 jakožto protest Američanů proti nadvládě Britů. Jednalo se o předzvěst Americké revoluce, která proběhla o pár let později (1775 až 1783) a jejímž výsledkem bylo získání nezávislosti Spojených států amerických. Posledním zářným příkladem, který na tomto místě uvedu, byla Velká francouzská revoluce, ve které se lidé vzbouřily proti příliš vysokým daním. Zhruba sto let před vypuknutím Velké francouzské revoluce se tehdejší ministr financí krále Ludvíka XIV. Jean-Babtista Colbert prý proslavil výrokem: „Umění výběru daní spočívá v tom, jak oškubat husu tak, aby co nejméně syčela." Jak je nám z historie znám další vývoj událostí, následníci J.B. Colberta se tímto přístupem pravděpodobně dostatečně neřídili a díky tomu došlo ve Francii k popravě francouzského krále Ludvíka XVI. a k pádu absolutní monarchie. S velkou mírou nadsázky lze následný vývoj v této oblasti považovat za pozitivní, jelikož dnes nepříjemné změny ve zdanění nekončí smrtí jejich navrhovatele a průkopníka, ale „pouhým“ poklesem jeho obliby jakožto politika či jeho politické strany.

Tématem této disertační práce jsou perspektivy přímých daní důchodového typu v Evropské unii. Těžiště práce bude jinými slovy spočívat v harmonizaci daní z příjmů fyzických a právnických osob. Důvodem volby tohoto tématu byla na prvním místě aktuálnost problematiky, která nabízí široký prostor pro výzkum a polemiku nad novými přístupy a řešeními v evropském i mezinárodním daňovém právu. Téma lze označit za multidimenzionální, pohybuje se na pomezí evropského a daňového práva s přesahy do práva obchodního a ekonomie.

Evropská unie představuje nadnárodní organizaci založenou na principu svěřených pravomocí. Myšlenky o sbližování právních předpisů však nejsou vlastní pouze jí, ale objevují se napříč celým světovým společenstvím, jelikož díky harmonizaci některých právních předpisů lze maximalizovat užitek z mezinárodního obchodu. Představa vyčleňování se z ekonomické spolupráce je dnes prakticky nereálná. V Evropské unii harmonizace práva přímo souvisí s budováním vnitřního trhu. Evropská unie si dlouhodobě klade za cíl vytvořit trh, který se chová jako trh jednoho státu. Institut harmonizace se snaží odstranit rozdíly mezi jednotlivými právními systémy tak, aby nebránily realizaci čtyř základních svobod vnitřního trhu. Oblast zdanění představuje velmi specifickou a, jak jsem uvedla na několika příkladech výše, také citlivou oblast. Oblast zdanění je tradičně vnímána jako výsostný projev státní suverenity. Přesto však v současné době již není možné, aby si zdanění každý stát upravoval podle svého uvážení a nebral v úvahu ekonomickou globalizaci, která klade tlak na odbourávání překážek ve světovém obchodu. Stát by měl zohlednit možnosti volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu a těmto možnostem se přizpůsobit. Evropská unie (resp. tehdejší Evropská společenství) se o harmonizaci daní snaží prakticky od svého založení. Nejprve se úspěšně podařilo harmonizovat nepřímé daně, jelikož se jednalo o na první pohled zřejmé překážky volného obchodu mezi členskými státy. Členské státy

samy vnímaly tyto překážky jako palčivé, a když byly postaveny před volbu, zda zcela upustit od těchto daní, či přistoupit k sjednocení daní v tehdejším Společenství tak, aby byl umožněn volný obchod mezi členskými státy, byla relativně bez větších obtíží zvolena druhá varianta. Přímé daně však na rozdíl od daní nepřímých nepředstavují tak viditelný vliv na obchod mezi členskými státy, ale i přesto jej mohou narušovat stejnou měrou jako daně nepřímé. Navíc přímé daně jsou vnímány členskými státy jako jedno z jejich největších privilegií, jako součást jejich suverenity, a z toho důvodu bohužel členské státy k jejich harmonizaci přistupují s minimálním nadšením. Důsledkem je stále rostoucí počet judikátů Soudního dvora EU, který rozhoduje o neslučitelnosti vnitrostátních daňových opatřeních se svobodami vnitřního trhu, a pokouší se alespoň tímto způsobem daňové prostředí v EU sjednotit (byť spíše tím „co se nemá“ než předepisováním toho „co se má“). Evropská unie má v oblasti zdanění pouze omezené pravomoci. Veškeré její dosavadní snahy byly zaměřeny primárně na bezproblémové fungování společného a později vnitřního trhu. Každý členský stát má však vlastní daňové normy a vlastní systém výběru daní. Přesto, jak Soudní dvůr již mnohokrát ve své judikatuře konstatoval, platí, že: *„… ačkoliv v současné době oblast přímých daní jako taková nespadá do pravomoci Společenství, členské státy musejí tyto své pravomoci vykonávat v souladu s právem Společenství*.“[1]

Cílem této předkládané práce bude snaha o nalezení řešení nejlepší cesty, jak správně harmonizovat daně z příjmů v Evropské unii.

První premisou, kterou bych v této práci ráda potvrdila, je, že založení zvláštního unijního daňového režimu, který by existoval paralelně vedle

[1] Bod 21 Finanzamt Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerovi, rozsudku Soudního dvora ze dne 14. února 1995, věc C-279/93.

národních daňových režimů, představuje vhodnou perspektivu pro další vývoj harmonizace přímých daní.

Ve své *druhé výzkumné otázce* předjímám tvrzení, že současné unijní snahy v oblasti harmonizace přímého zdanění jsou na správné cestě k dosažení cíle.

Třetí výzkumnou otázkou této práce, na kterou bych chtěla nalézt odpověď, je, zda je možné najít nějaké zdroje inspirace pro podporu harmonizačního procesu daní z příjmů v EU.

Nalézt odpovědi na tyto výzkumné otázky nepřestavuje snadný cíl. Nalezení optimálního řešení zejména v daňové oblasti je vždy úkol nelehký. Jsem však toho názoru, že je vhodné, aby harmonizační proces pokročil a aby jednotlivci mohli naplno využít možností vnitřního trhu. Aby byl model zdanění pro členské státy přijatelný, měl by dle mého názoru reflektovat individuální rozdíly mezi jednotlivými členskými státy, s ohledem na funkci daní jako zdroje příjmů státního rozpočtu, zohlednit i aktuální stav veřejných rozpočtů jednotlivých členských států a rovněž zohlednit potřeby vnitřního trhu.

Po položení výzkumných otázek přichází potřeba zhodnocení dostupnosti literatury. V rámci této disertační práce jsem primárně čerpala z právních přepisů, odborné literatury české i zahraniční, článků v odborných periodikách, rozsudků Soudního dvora a s ohledem na zvolené téma i internetovými zdroji. Bohužel v tuzemském kontextu je relativní nedostatek odborné literatury věnující se této problematice. Ve své podstatě mi však i tato skutečnost byla při výběru tématu této práce jistou motivací. Problematice se věnuje zajisté více literatury zahraniční a díky možnostem poskytnutým Právnickou fakultou Univerzity Karlovy, zejména díky

vstřícnému přístupu vedoucího katedry evropského práva, mi bylo umožněno v rámci mých studijních pobytů zahraniční literaturu získat.

Zpracování předkládané problematiky jde v mnohém nad rámec jediné disertační práce. Takový cíl by byl i s ohledem na doporučený rozsah disertační práce nereálný. Proto je tato předkládaná disertační práce koncipována od obecného ke zvláštnímu a nebyly v ní tedy zpracovány veškeré možné perspektivy harmonizace přímého zdanění, ale spíše ty z mého pohledu nejzajímavější či kontroverzní. Zbývající podtémata, aspekty a perspektivy harmonizace přímého zdanění v Evropské unii zůstávají pro mě výzvou k dalšímu budoucímu rozpracování.

Předkládaná práce je rozčleněna do devíti věcných kapitol. S ohledem na složitost tématu bude zapotřebí vytvoření dostatečné teoretické základny pro samotný výzkum, kterou budou představovat po úvodu druhá a třetí kapitola. Čtvrtá kapitola se bude zabývat nástrojem posílené spolupráce a přinese jeho zhodnocení jak z obecného pohledu, tak z pohledu daňové harmonizace. Pátá kapitola přinese krátký exkurz k harmonizaci vybraných nepřímých daní a pokusí se nalézt aspekty, které by mohly být využitelné i pro harmonizaci přímých daní. Zároveň bude demonstrováno praktické využití nástroje posílené spolupráce na příkladu návrhu daně z finančních transakcí. V pořadí šestá kapitola se bude zabývat vývojem daňové harmonizace s analýzou konkrétních přijatých opatření, včetně demonstrace jejich dopadů na praktických příkladech. Sedmá kapitola bude pojednávat o nežádoucím jevu dvojího zdanění, kterému mnohdy čelí i daňoví poplatníci realizující svou činnost v Evropské unii, a možnostech jeho zamezení. V rámci této kapitoly bude rozebrána možnost vytvoření modelové smlouvy pro členské státy Evropské unie. Osmá kapitola si klade za cíl nalézt zdroje inspirace pro harmonizaci zdanění v daňovém systému Spojených států amerických a zhodnotit tamější přístup k daňové konkurenci. Devátá

kapitola přinese rozbor aktuálních iniciativ v oblasti harmonizace přímých daní. Těžiště bude s ohledem na první výzkumnou otázku této práce spočívat primárně v analýze systému společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob.

Z hlediska metodologického budou v této disertační práci využity, kromě nezbytné metody deskriptivní, vědecké metody analyticko-syntetické a komparativní. Ačkoliv metoda komparativní bývá vnímána jako jedna z jednodušších vědeckých metod, domnívám se, že samotné téma k jisté komparaci vybízí. Metoda komparace bude užita primárně v kapitole osmé pojednávající o federálním systému zdanění ve Spojených státech amerických.

Pokud není v dalším textu uvedeno jinak, předložená disertační práce vychází z právního stavu k 31. červenci 2016.

2 Vymezení základní terminologie

2.1 Daně

Dle pražské učebnice finančního práva se daní rozumí „*platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejný rozpočet, aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.*“ [2] Pro tento finančně právní institut jsou charakteristické znaky jakožto neúčelovost platby, neekvivalentnost, pravidelné opakování a nenávratnost.

Povinnost odvádět daně bývá zakotvena v jednotlivých státech v normách vyšší právní síly. V moderních zemích platí, že daně a poplatky lze ukládat pouze na základě zákona.[3] Mezi základní složky právní konstrukce daní řadíme[4]:

a) *Subjekt daně*. Pod tímto označením rozumíme toho, kdo je povinen daň platit. Také můžeme hovořit o poplatníkovi daně.
b) *Objekt daně*. Jedná se o právní skutečnost, na základě které vzniká daňovému subjektu povinnost odvést daň, např. vlastnictví věci, výkon činnosti, příjem peněz, aj. Také můžeme hovořit o předmětu

[2] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice, s. 154. ISBN 978-80-7400-440-7.
[3] V případě České republiky srov. čl. 11 odst. 5, ústavního zák. č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.
[4] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice, s. 159-162. ISBN 978-80-7400-440-7.

daně. Od tohoto prvku se většinou odvíjí samotný název daně, například daň z příjmů, daň z nemovitosti).

c) *Daňový základ*. Základ daně představuje převedení objektu daně na měrné jednotky, např. peníze. Stanoví, z čeho se jednotlivá daň vyměří. Smyslem této složky daně je určení částky, která se podrobí dani. Při jeho určení postupujeme vždy podle zákona o jednotlivých daních.

d) *Daňová sazba.* Jedná se o kritérium, dle kterého se vyměří ze základu daně daň. Rozlišujeme mezi daňovou sazbou pevnou a poměrnou.

   Pevná daňová sazba je (jak již samo označení napovídá) stanovena fixní částkou bez ohledu na hodnotové vyjádření základu daně. Jako příklad můžeme uvést daně z nemovitých věcí (daně ze staveb – z garáže), kde základní sazba činí 8 Kč za 1 m^2 zastavěné plochy nebo upravené podlahové plochy[5].

   Poměrná daňová sazba je zpravidla stanovena v procentech a představuje poměr daně k základu daně. V případě, že se z rozdílného základu daně bere stejné procento, jedná se o poměrnou daňovou sazbu lineární. V případě, že se s výší daňového základu zvyšují i procenta sazby, jedná se o poměrnou daňovou sazbu progresivní. A obráceně, pokud se s vyšším daňovým základem snižuje procento daňové sazby, hovoříme o poměrné daňové sazbě degresivní.

e) *Splatnost daně*. Jedná se o vyjádření termínu, dokdy musí být platební povinnost daňovým poplatníkem splněna. Většina daní nebývá splatnými jednorázově, ale jsou hrazeny v zálohách (například daň z příjmů) či splátkách (například daň z nemovitostí).

[5] Srov. § 11 odst. 1 písm. c) zák. č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.

2.2 Daňový systém, daňová soustava

Souhrn jednotlivých daní se nazývá daňová soustava. Pojem „*daňová soustava*“ bývá mnohdy zaměňován s pojmem „*daňový systém“,* tuto záměnu však nelze považovat za vyhovující.

Daňový systém zahrnuje:

a) *soustavu daní;*
b) *právně, organizačně a teoreticky konstituovaný systém vymáhání institucí, které zajišťují správu daní, jejich vyměřování, vymáhání a kontrolu;*
c) *systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům a dalším osobám*.[6]

Na první pohled se tedy spíše než o synonymum jedná o pojem nadřazený výrazu daňová soustava. Daňový systém je výsledkem dlouholetého společensko-historického působení, kdy každá historická etapa jej jistým způsobem ovlivnila a přizpůsobila svým potřebám. Každý moderní daňový systém funguje na základě zákonného podkladu, který je pochopitelně silně ovlivněn politickými názory dané společnosti. V současné době česká finanční věda[7] klade na optimální daňový systém několik požadavků, a to následující:

[6] GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právnické učebnice, s. 119. ISBN 978-80-7201-745-4.
[7] Např. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice, s. 165 - 166. ISBN 978-80-7400-440-7. Anebo GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právnické učebnice, s. 120. ISBN 978-80-7201-745-4.

1) měl být dostatečně *ekonomicky efektivní* (tedy nastaven tak, aby byl s to pokrýt státní výdaje);
2) administrativně *jednoduchý* (vymáhání daní by mělo být spojené s minimem nákladů);
3) dostatečně *flexibilní*;
4) *spravedlivý*;
5) dostatečně *politicky přehledný* (jednotliví poplatníci by měli znát konkrétní výši daňového zatížení a měli by dopředu znát termín, výši a způsob, jakým dani zaplatí. Jak uvádí Pavel Kohout: „*Předvídatelnost je jedním z hlavních rozdílů mezi daní a loupeží*.“[8]).

Snaha o stanovení optimálního daňového systému v praxi činí jisté potíže. Jednotlivé požadavky na zajištění vyváženého daňového systému si v určitých ohledech protiřečí (například požadavek na spravedlivý daňový systém s sebou může přinášet zvýšené náklady na správu daní), proto je finální podoba daňového systému vždy jistým kompromisem. Nehledě na skutečnost, že i uvnitř naší společnosti neexistují jednotné názory na jeho podobu. Finální podoba daňového systému nikdy nebude schopná se

[8] Pavel Kohout zastává názor, že oblasti zdanění by prospěla jistá reforma ve vztahu k daňovému poplatníkovi. Domnívá se, že daňový poplatník řádně platící daně za poskytování veřejných služeb je v obdobné pozici jako klient kupující si u podnikatele jakoukoliv jím nabízenou službu nebo výrobek. A z toho důvodu by měl být daňový systém nastaven tak, aby co nevíc vyhovoval potřebám „zákazníků“, tedy daňových poplatníků. KOHOUT, Pavel. *Optimální daňový systém*. In Revue politika [online]. 2003. [cit. 2016-04-28] Poznámky k událostem. Dostupné z WWW: http://www.revuepolitika.cz/clanky/757/optimalni-danovy-system.
S názorem pana Kohouta souhlasím. Domnívám se, že každý občan je povinen platit daně (ať již daň z přidané hodnoty při nákupu potravin či daň z příjmů při obdržení platu nebo mzdy za vykonanou práci). Z toho důvodu by zejména tato oblast měla být občanům nejblíže, měla být dostatečně srozumitelná, a pokud tomu tak není, stát by měl disponovat pracovišti, kde občané mohou získat zdarma vysvětlení některých ustanovení daňových předpisů. V tomto ohledu mám na mysli zejména finanční úřady, které by měly být občanům v daňových záležitostech nápomocné a informovat je o všech možnostech, které jim ze zákona plynou. Občané by neměli být „nuceni“ vyhledávat odbornou a placenou pomoc při plnění svých daňových povinností.

zavděčit každému. Občané pracující budou zastávat názor, že daně mají být co nejnižší, naopak občané se zdravotními obtížemi či ti nedostatečně úspěšní na trhu práce budou z vyšších daní profitovat.

Daňovou soustavu bychom mohli charakterizovat jako souhrn veškerých daní vybíraných na určitém území v určitém časovém období.[9] V případě České republiky (dále také „ČR“) je daňová soustava tvořena[10]:

- daní z přidané hodnoty;
- daněmi spotřebními;
- daněmi ekologickými;
- daněmi z příjmů;
- daní silniční;
- daň z nemovitých věcí;
- daní z nabytí nemovitých věcí;
- daní dědickou, darovací a z převodu nemovitých věcí.

Daňová soustava ČR vychází z kategorizace daní na daně *přímé* a *nepřímé*. Přímé daně jsou takové daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku. Nepřímé daně jsou daně, které se váží na příjem při jeho upotřebení. Příkladem přímé daně jsou např. daně z příjmů. Je pro ně typické, že této dani podléhá ten, kdo ji nakonec hradí. Přenesení daňové povinnosti na jiný subjekt u přímých daní není možné. Na rozdíl od nepřímých daní, kdy je přenesení daňové povinnosti běžné. V této

[9] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice, s. 163. ISBN 978-80-7400-440-7.
[10] Finanční správa České republiky [online]. 2016. [cit. 2016-04-28] Daně. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane.

souvislosti rozlišujeme pojem „*plátce daně*“ a „*poplatník daně*“.[11] Poplatník daně je subjekt, který je povinen daň platit. V případě nepřímých daní neodvádí poplatník daně daň, ale daňovou povinnost přenáší na plátce daně, který je odpovědný za odvedení daně. Mezi nepřímé daně řadíme daň z přidané hodnoty, spotřební daně, ekologické daně.[12]

Daně je možné dále dělit podle různých hledisek. Jako příklad bychom mohli uvést členění[13]:

a) *dle předmětu zdanění* na: daně důchodové, majetkové, daně ze spotřeby, daně z hlavy uložené každému bez zohlednění jeho možností;
b) *dle použité sazby daně* na: daně progresivní, proporcionální, degresivní;
c) *dle periodicity výběru daně*: daně vybírané pravidelně a daně vybírané nahodile;
d) a jiné.

2.3 Dvojí zdanění

Dvojí zdanění je vymezeno jako zdanění téhož předmětu daně (téhož příjmu nebo majetku) u téhož poplatníka ve více státech. Dvojí zdanění je nevítaný jev, jelikož navyšuje daňové zatížení bez přímých ekonomických

[11] Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků obsahoval v § 6 vymezení poplatníka a plátce daně. Tento zákon však pozbyl své účinnosti a byl nahrazen zákonem č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, kde již definici těchto pojmů bohužel nenajdeme.
[12] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice, s. 157 – 159.
[13] GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právnické učebnice, s. 122-123. ISBN 978-80-7201-745-4.

důvodů a znemožňuje rozvoj mezinárodních ekonomických vztahů.[14] Dvojí zdanění nemusí být nutně spjato s mezinárodním prvkem, kdy se jedná o výsledek kolize daňové legislativy více států. Dvojí zdanění může nastat i při aplikaci národní daňové legislativy. Jako příklad bychom mohli uvést zdanění dividend, které jsou primárně zdaněny jako příjem právnické osoby a poté zdaněny ještě dikcí českého zákona o dani z příjmů jako příjem z kapitálového majetku.

V této souvislosti je na místě vymezit rozdíl mezi dvěma základními druhy dvojího zdanění, a to dvojí zdanění ekonomické a právní. Dvojí zdanění ekonomické má za následek, že daň je uložena dvěma subjektům (viz příklad s příjmem právnické osoby a příjmem z kapitálového majetku). V prvním případě musí daň uhradit právnická osoba – obchodní společnost a ve druhém držitel akcie, se kterou je spojeno právo na výplatu dividendy, tedy třeba osoba fyzická. Dvojí zdanění právní se v České republice nevyskytuje a bude typické zejména pro státy federativního uspořádání. Daňový poplatník je povinen odvést daň vyměřenou centrální úrovní státu a rovněž daň vyměřenou na úrovni regionální a místní.[15] Například daň z příjmu, která by plynula do místního veřejného rozpočtu, by mu srážel zaměstnavatel, ale mzdu by daňový poplatník zdaňoval podruhé v rámci ročního daňového přiznání. Jako příklad státu, kde dochází k právnímu dvojímu zdanění, lze uvést Spojené státy americké.

Dvojí nezdanění příjmů představuje opačný negativní jev, který nastává v okamžiku nezdanění příjmů ve státě daňového domicilu

[14] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 280. ISBN 978-80-7400-440-7.
[15] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 32. ISBN 978-80-7478-035-6.

poplatníka, ani ve státě zdroje příjmů.[16] Blíženi se problematikou mezinárodního dvojího zdanění zabývá kapitola 7 této práce.

2.4 Daňová rezidence

Daňový rezident je poplatník s celosvětovou, tedy neomezenou, daňovou povinnost vůči konkrétnímu státu.[17] Znamená to, že poplatník odvádí daň ze svých tuzemských i zahraničních příjmů. Literatura někdy v této souvislosti operuje i s pojmem „osoba s daňovým domicilem". V této práci budou tedy pojmy daňová rezidence a daňový domicil užívána *promiscue*. Nelze však zaměňovat pojmy „daňový rezident státu" (vymezení daňového poplatníka ve vztahu k daňové povinnosti vůči konkrétnímu státu) a „rezident státu" (vymezení osoby z hlediska jejího trvalého pobytu nebo státního občanství). Pro některé státy je typické, že daňový domicil je vázán na státní občanství, jako příklad lze uvést Spojené státy americké[18]. Jedná se však spíše o výjimku, protože obvykle daňový domicil souvisí s vazbami daňového poplatníka ke konkrétnímu státnímu území či s jeho osobními a hospodářskými vazbami.

[16] NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění*. Daňaři online [online]. 2007. [cit. 2016-04-16] Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/.

[17] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 14. ISBN 978-80-7478-035-6.

[18] V případě vazby státního občanství na daňovou rezidenci může dojít k paradoxním situacím, kdy daňový poplatník má díky své státní příslušnosti neomezenou daňovou povinnost vůči státu, ve které se v daném roce vůbec nezdržoval. V případě migrace této osoby jí hrozí dvojí zdanění. Jak správně uvádí D. Nerudová, tato situace lze řešit pouze přijetím řady vnitrostátních opatření, která riziko dvojího zdanění u poplatníků zmírní. Více viz: NERUDOVÁ, Danuše. *Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí.* In Danarionline.cz [online]. 2007. [cit. 2016-05-20]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1929v2690-zdanovani-prijmu-rezidenta-ceske-republiky-ze-zdroju-v-zah/?search_query=$issue=1I32.

Daňový nerezident je daňový poplatník, který má vůči konkrétnímu státu omezenou daňovou povinnost. Například dani podléhá pouze příjem ze zdrojů na území toho předmětného státu, nikoliv jeho celosvětový příjem.[19]

Objasnění těchto pojmů je stěžejní pro problematiku tzv. dvojího zdanění, resp. dvojího nezdanění.[20] V praxi může nastat situace, kdy jeden daňový poplatník bude dle národní legislativy považován za daňového rezidenta ve dvou a více státech zároveň. Tato skutečnost je nejen pro něj, ale i pro dotčené státy velmi nepříznivá, protože znamená, že musí ve více státech zdaňovat svůj celosvětový (tuzemský i zahraniční) příjem, tedy přinejmenším část svých příjmů zdaní dvakrát. Z toho důvodu státy mezi sebou uzavírají smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které dvojí daňový domicil vyloučí a určí kritéria, dle kterých se rozhodne, jaký stát má právo zdanit celosvětový příjem a jaký má právo zdanit pouze omezenou část příjmů, tedy určí stát, ve kterém bude daňový domicil poplatníka.[21]

Důsledky vzniku dvojího daňového domicilu lze demonstrovat na příkladu fyzické osoby – daňového rezidenta Chile. Tato osoba se v roce 2014 zdržovala na území České republiky v různých obdobích v součtu 200 dní. Protože mezi Českou republikou a Chile nebyla v roce 2014 uzavřena smlouva o zamezení dvojí zdanění,[22] stala se tato fyzická osoba dle české daňové legislativy daňovým rezidentem České republiky, avšak zároveň je daňovým rezidentem i Chilské republiky z důvodu svého bydliště. Tato

[19] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 14. ISBN 978-80-7478-035-6.
[20] K tomuto blíže viz kapitola 7.
[21] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 14. ISBN 978-80-7478-035-6.
[22] Smlouva mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku byla podepsána až 2. prosince 2015 a do data uzavření rukopisu této práce nenabyla platnosti. Do té doby žádná smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi těmito zeměmi nebyla sjednána.

fyzická osoba bude muset v obou zemích podat daňové přiznání a odvést daň ze všech svých celosvětových příjmů. V jeho případě dojde k mezinárodnímu dvojímu zdanění.

Národní daňová legislativa a smlouvy o zamezení dvojího zdanění vymezují daňové rezidenty rozdílně. Ale v případě uzavření smlouvy o zamezení dvojího zdanění má tato přednost před národním předpisem jako jakákoliv jiná mezinárodní smlouva.[23] V českém právním řádu nalezneme definici daňového rezidenta v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „zákon o daních z příjmů“). Pro fyzické osoby platí: *„Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují.“*[24] Pro posouzení „obvyklého zdržování se na území České republiky“ je stěžejní časový test. Platí, že osoba je daňovým rezidentem, pokud se na území ČR zdržuje 183 dnů v kalendářním roce, přičemž se započítává každý započatý den a platí, že tento počet dnů lze dosáhnout v několika obdobích. Jedná se o součet všech dnů za kalendářní rok. Bydliště je definováno jako *„místo, kde má poplatník byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat*“.[25] Nepříznivým následkem definice bydliště je, že pro vznik daňového domicilu poplatníka postačí pouhý pronájem bytu s úmyslem zdržovat se zde trvale. Fakticky tedy nemusí dojít k naplnění pobytu 183 dnů v kalendářním roce. Osoby nenaplňující tyto podmínky jsou daňovými nerezidenty. Pro studenty či osoby pobývající na území České republiky za účelem léčení, které sice na území České republiky bydlí či se zde obvykle zdržují, však platí výjimka a jsou považovány také za daňové nerezidenty.[26] Pro úplnost je třeba opětovně zdůraznit, že vymezení daňové rezidence dle národní daňové legislativy se neuplatní, pokud daňový poplatník pochází ze

[23] Srov. čl. 10 ústavního zák. č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky.
[24] Srov. § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
[25] Srov. § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů.
[26] Srov. § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

státu, se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění. Ta vždy stanoví speciální úpravu pro vznik daňového domicilu.

Dle české daňové legislativy pro právnické osoby z hlediska daňové rezidence platí: *„Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky své sídlo nebo místo vedení, kterým se rozumí adresa místa, ze kterého je poplatník řízen.“*[27] Termín „místo vedení“ přibližuje příslušné sdělení Ministerstva financí.[28] Definuje jej jako *„… místo, kde jsou ve skutečnosti prováděna klíčová řídící a obchodní rozhodnutí, která jsou nezbytná k provádění průmyslové a obchodní činnosti podniku jako celku a která nemohou být na nižších úrovních měněna. Místo vedení je obvykle místem, kde ředitel společnosti nebo skupina jejích představitelů (např. správní rada) přijímá svá rozhodnutí, jinými slovy místem, kde jsou určovány činnosti, které mají být provedeny podnikem jakožto celkem. Ještě obecněji je lze definovat jako místo, kde je formulována a odkud je nařizována praktická politika podniku s konečným účinkem. V tomto případě se také běžně nachází přiměřené věcné a personální vybavení pro takovouto činnost.“* Podnik reálně může mít pouze jediné hlavní místo vedení, ostatní místa budou pouze lokální. Česká daňová legislativa počítá s variantou, že skutečné místo vedení právnické osoby nebude shodné s formálním sídlem. Český zákonodárce zdůrazňuje potřebu zjištění skutečného místa, ze kterého jsou realizována strategická rozhodnutí, aby nedocházelo k obcházení daňových povinností. Na základě této právní úpravy se správce daně může domáhat odvedení daně z celosvětových příjmů i po právnické osobě, která nemá sídlo v České

[27] Srov. § 17 odst. 3 zákona o daních z příjmů.
[28] Finanční správa České republiky [online]. 2001. [cit. 2016-04-30] Finanční zpravodaj. Sdělení ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_1-2001.pdf.

republice, ale má jej například v některém daňovém ráji, avšak je primárně řízena z České republiky.[29]

2.5 Daňová konkurence

Pojem konkurence v obecných souvislostech chápeme jako „soutěžení“, jako činitel schopný stimulovat trh k nejefektivnějšímu rozmístění volných zdrojů. Nejedná se tedy *a priori* o pojem negativní, ba naopak. Překvapivě u „*daňové konkurence*“ se obvykle setkáváme s jiným výkladem. Lze konstatovat, že daňová konkurence nabývá na významu v souvislosti se změnou funkcí daňových systému, ke které v průběhu let došlo. Tradiční daňové systémy plně reflektovaly stav, kdy jednotlivé země byly oddělené hranicemi a jejich obyvatelé a stejně tak společnosti vyvíjeli své ekonomické aktivity pouze v rámci tohoto území. Kapitál, který byl na území státu vygenerován, byl také převážně zde také investován. Daňová konkurence mezi jednotlivými státy neměla význam, jelikož nedocházelo ve větší míře k odlivu obyvatel do sousedních států (z důvodu hraničních kontrol a omezenému volnému pohybu osob) a ani k odlivu zboží, jehož přechod přes hranice byl spjat s úhradou cel a poplatků a podmíněn kontrolou. Současné daňové systémy musí adekvátně reagovat na změnu ekonomického a politického prostředí. Zejména na teritoriálním území Evropské unie dochází ke stále většímu propojování národních ekonomik a dochází k volnému přesunu zboží, osob i kapitálu. Zároveň soudobé daňové systémy musí více čelit problémům, jako jsou daňové úniky, dvojí zdanění či naopak nezdanění, a daňové optimalizaci nadnárodních společností. Daňová konkurence je vnímána spíše jako jev negativní, jako důsledek

[29] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 18. ISBN 978-80-7478-035-6.

selhání harmonizačních tendencí.[30] Díky daňové konkurenci jsou státy nuceny snižovat daňové zatížení a veřejné služby jsou poskytovány neefektivně. Jsem toho názoru, že ačkoliv daně si ze své podstaty nekladou za cíl poskytovat ekvivalentní protiplnění, daňoví poplatníci vyhodnocují, zda za odvedenou daň obdrží nějaké množství a úroveň služeb, a zda je proto pro ně tedy výhodně v daném státě dále působit. Pokud však protihodnotu vyhodnotí jako zcela disproporční, zejména právnické osoby odchází do jiné země. Domnívám se, že daňová konkurence sama o sobě není zcela nežádoucí. Za správný postup považuji pozitivní motivaci ze strany státu vůči fyzickým a právnickým osobám. Neřadím se mezi zapřísáhlé příznivce daňové konkurence, ale domnívám se, že každému odvětví lidské činnosti (pokud i tak lze daňovou problematiku označit) určitá míra konkurence prospívá. Ve své podstatě totiž i úplná harmonizace má své limity. Pokud se tyto limity překročí, může to vyústit až v neefektivitu celého systému, a mnohdy také k marně vynaloženému úsilí. Souhlasím s názorem, že přílišné zásahy do trhu mohou být kontraproduktivní a že i daňové systémy vykazují potřebu volné soutěže, díky které lze dosáhnout *„zvýšení ekonomického stimulu a úspory prostředků veřejných rozpočtů“*.[31] Nesdílím hojně zastávaný názor některých odborníků, že daňová konkurence a daňová harmonizace představují antonyma a je třeba jim přikládat buď pozitivní či negativní význam.[32] Moderní daňový systém by neměl být postaven před rozhodnutí daňová konkurence versus daňová harmonizace, ba naopak. Jsem přesvědčena, že tyto přístupy společně jsou tím správným přístupem reagujícím na moderní ekonomicko-politické prostředí. Domnívám se, že státy by primárně měly podnítit své občany ke generování zisku a snažit se

[30] Například: NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 29. ISBN 978-80-7478-626-6.
[31] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd., Praha: C.H.Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8. s. 233.
[32] Například: LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. s. 10. ISBN 978-80-7357-320-1.

jim k tomu poskytnout co nejvhodnější prostředí. Jsem přesvědčená, že daňová konkurence za určitých okolností a využívaná v určité míře může představovat ten správný impuls pro trh a pro přístup států ke zdanění jejich obyvatel a společností. Ve Spojených státech amerických daňová konkurence v oblasti přímých daní reálně funguje a dle mého výzkumu nepředstavuje žádný palčivý problém.[33] Na území Spojených států amerických představuje daňová konkurence a daňová harmonizace dva instituty fungující ve vzájemné symbióze.

2.6 Shrnutí

Tato kapitola si kladla za cíl vyjasnit základní terminologii, která bude v následujících kapitolách používána. V této kapitole jsem stručně představila základní zásady optimálního daňového systému a ten stávající jsem podrobila kritickému pohledu. Domnívám se, že každý občan se běžně setkává se zdaněním, a proto by se mělo jednat o oblast právně dostatečně srozumitelně upravenou. V opačném případě je třeba, aby finanční úřady byly daňovým poplatníkům ohledně dotazů o jejich zdanění ochotně nápomocné, aby byla nesrozumitelnost právní úpravy pro laickou veřejnost zmírněna. Je však jisté, že dosažení absolutně optimálního daňového systému je ve své podstatě utopie, jelikož jednotlivé požadavky na něj si mnohdy protiřečí.

V rámci kapitoly se zabývám problematikou dvojího zdanění a daňové rezidence. Pro snazší uchopení jsem se tento komplikovaný institut pokusila demonstrovat na praktickém příkladu. Dále se zabývám otázkou daňové konkurence z historického i moderního pohledu a jejímu vztahu k daňové harmonizaci. Došla jsem k závěru, že instituty daňové harmonizace a

[33] K této problematice viz kapitola 8.

daňové konkurence mají své limity, a že se nutně nemusí jednat o termíny nadané kladným nebo záporným významem. Naopak se může jednat o správný přístup, protože daňová konkurence za určitých okolností a využívaná v určité míře může představovat ten správný impuls pro trh a pro přístup států ke zdanění jejich obyvatel a společností.

3 Harmonizace práva

Pod pojmem harmonizace práva rozumíme proces sbližování (či koordinaci nebo sjednocování) právních předpisů členských států tak, aby bylo dosaženo podobné právní úpravy v jednotlivých státech. Je neoddiskutovatelným faktem, že pokud se určité společenství států shodne na vytyčení společných cílů a hodnot a jejich sledování prostřednictvím sbližování právních řádů, mohou z toho plynout jisté benefity. Díky snaze o sblížení právních předpisů se společenství může stát silným hráčem na mezinárodní scéně, který může být s to na určitém území snadněji prosadit svůj vliv na úkor jiných dílčích mocenských zájmů.[34]

V Evropské unii je cílem harmonizace práva vytvořit vzájemný soulad mezi právními předpisy členských států tak, aby bylo možné plně využívat základní svobody vnitřního trhu. Harmonizace je „*nástrojem, prostředkem i cílem evropské integrace*“[35]. Harmonizace práva představuje podmínku pro efektivní provádění unijních politik, vytváří základnu pro reálné využití základních svobod vnitřního trhu a snižuje riziko narušení hospodářské soutěže. Vnitřní trh by se v ideálním případě měl chovat jako trh národní. Jednotlivé členské státy však mnohdy mají tendenci „soutěžit“ v tom, který

[34] Snahy o sblížení právních předpisů nejsou z historického hlediska ničím novým. Například v rámci českých dějin je možné zmínit pokus o evropskou integraci králem Jiřím z Poděbrad, která měla mimo jiné za cíl oslabit vliv papeže. Tento český král chtěl vytvořením tzv. Unie křesťanských vládců vyloučit z papežova vlivu záležitosti, které by si mohli světští vladaři rozhodnout sami. Unie měla být s to vzájemně posílit vztahy s jinými evropskými vladaři a společně čelit nebezpečí ze strany Turků. Případné vzájemné konflikty mezi členy tohoto seskupení se měly řešit mírovou cestou prostřednictvím smírčího soudu. Papež tento pokus nesl velmi nelibě obávaje se z pochopitelných důvodů narušení svého silného postavení. Vyvíjel tedy tlak na jiné evropské země, aby do projektu nevstupovaly. Ačkoliv jiné evropské státy návrh českého krále uvítaly, k faktické realizaci z důvodu papežovy intervence nakonec nedošlo.

[35] ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. s. 206. ISBN 978-80-87576-21-2.

z nich vytvoří co nejideálnější prostředí pro investice, zaměstnání, a další. Toto soupeření však ve své podstatě vnitrostátní trhy opět uzavírá. Bez postupného sbližování národních úprav by vytvoření a fungování homogenního soutěžního prostředí nebylo možné. Harmonizace může tedy do určité míry sloužit jako pojistka před vznikem odlišností v jednotlivých právních řádech. Společný přístup může snížit riziko zpočátku chybně nastavené právní úpravy a využít praxe jiných států. Na druhou stranu harmonizace by měla být využívána citlivě.

3.1 Harmonizace, koordinace, aproximace jako pojmy mezinárodního daňového práva

Termíny *harmonizace, koordinace a aporoximace* představují formy mezinárodní spolupráce. Pro mezinárodní daňové právo je rozeznávání těchto tří fází zásadní, jelikož přesně vymezují, v jakém vzájemném vztahu se jednotlivé daňové předpisy jednotlivých států nachází. Koordinace daní spočívá v negociaci smluv o zamezení dvojího zdanění s cílem zajistit transparentnost a vzájemnou informovanost smluvních stran o příjmech jejich daňových rezidentů na území druhé smluvní strany. Jedná se o podniknutí prvních kroků k odstranění palčivých problémů v oblasti mezinárodního zdanění. Další fází je aproximace, jež směřuje k přiblížení daňových soustav. Poslední fází je harmonizace, kterou rozumíme samotný proces přizpůsobování daňových systémů sobě navzájem. Harmonizace daní se nemusí týkat pouze konstrukce daně, ale i daňové administrativy. Pro harmonizaci daní jsou typické tři fáze harmonizace: určení daně, harmonizace základu daně a harmonizace daňové sazby.[36] Pocitově vnímám harmonizaci jako dosažení vzájemné nerozpornosti daňové legislativy mezi jednotlivými státy. Zatímco harmonizace je tedy pomyslný vrchol, kterého

[36] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. s. 12 – 13. ISBN 978-80-7357-320-1.

se státy světa snaží dosáhnout, aproximace dle Jana Širokého znamená krok zpět. Dle něj se jedná o nouzový přístup, pokud harmonizační tendence slábnou či jednotlivé návrhy jsou obtížně prosaditelné.[37] Teorie unijního práva však tyto jednotlivé fáze spolupráce v oblasti daní přímo nerozlišuje, a proto i v této práci bude pro aproximaci i harmonizaci používán souhrnný termín harmonizace. Pokud bychom však chtěli být v označování fáze harmonizačního procesu i v rámci unijního práva pregnantní, měli bychom správné označení zvolit s ohledem na cíl obvykle uvedený v preambuli daňového právního předpisu.

3.2 Vývoj harmonizace v EU

Zpočátku byl v Evropském hospodářském společenství aplikován přístup detailní harmonizace, který měl zajistit výrobkům přístup na trhy v celém tehdejším Evropském hospodářském společenství. Platilo, že výrobky musí splňovat kritéria státu, kam jsou dováženy. Přestože tento přístup zpočátku sliboval úspěch, ve finále přinesl spíše zklamání. Proces pro přijímání harmonizační legislativy byl neflexibilní, návrhy musely být dlouze projednávány, aby Rada mohla jednomyslně návrh schválit. Tento přístup vyústil v přijímání neaktuální legislativy dostatečně nenásledující technologický a vědecký pokrok, která byla již v okamžiku nabytí účinnosti zcela zastaralá, a zakrátko se muselo pomýšlet na její novelizaci. Pro tento přístup bylo typické „nadšení pro harmonizaci“, jehož cílem bylo zajistit stejné podnikatelské prostředí na celém společném trhu. Fakticky ale vedl k tomu, že byly harmonizovány oblasti a standardy, které pro hladké fungování vnitřního trhu nebyly prakticky potřebné. Existovalo velké

[37] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2013, s. 37. ISBN 978-80-7201-925-0.

množství legislativy, která upravovala drobnosti – například evropský banán. Harmonizace působila spíše kontraproduktivně.[38]

Nový přístup v harmonizaci přinesl judikát tehdejšího Evropského soudního dvora ve věci 120/78 Cassis de Dijon[39], který změnil pohled na harmonizaci práva. Soudní dvůr rozhodl, že pokud výrobek vyhověl požadavkům pro uvedení na trh v země původu, musí vyhovět požadavkům pro uvedení na trh i v zemi dovozu. To platí pouze tehdy, pokud jsou požadavky na výrobek ve Společenství neharmonizovány. Předpokládá se, že pokud požadavky na výrobek harmonizované nebyly, jedná se o požadavky pouze marginální proto, aby bylo nutné trvat na jejich splnění, a tedy postačí, pokud výrobek splní požadavky země původu. Tímto rozsudkem byl judikován jiný prostředek překonání rozdílů mezi právními předpisy členských států, a to zásada vzájemného uznávání národních standardů. *A priori* se předpokládá soulad importovaného výrobku s požadavky na jeho uvedení na trh ve státě původu, které lze dovodit z průvodních dokumentů ke zboží. Princip země původu nemusí být aplikován, pokud se prokáže, že jsou dány jisté důvody odůvodňující odlišný přístup (tzv. kategorické požadavky veřejného zájmu). Jedná se o naléhavý společenský zájem, který umožňuje zavést další omezení volného pohybu zboží nad rámec výjimek daných v článku 36 SFEU. Tyto požadavky musí působit nediskriminačně a nezastírat ekonomické důvody.[40] Důkazní břemeno o jejich naléhavosti nese stát, který se jich dovolává. S výhradou užití kategorických požadavků, musí být výrobky uvedené na

[38] TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 224.
[39] Rewe-Zentral AG proti Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, rozsudek Soudního dvora ze dne 20. února 1979, rozsudek C 120/78.
[40] TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Irena PELIKÁNOVÁ, et al. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. s. 218. ISBN 978-80-87576-53-3.

trh jednoho členského státu připuštěny do volného oběhu na trh jiného členského státu.[41]

Díky Jednotnému evropskému aktu[42] mohla být harmonizační opatření přijímána nejen formou směrnic, ale i v jakékoliv jiné podobě (např. nařízení). Směrnice ale stále představují nejšetrnější alternativu pro specifika jednotlivých právních řádů. Legislativní proces pro přijetí harmonizačních opatření ztratil svou těžkopádnost, jelikož k přijetí předpisu stačil souhlas kvalifikované většiny Rady, které bylo politicky vyváženo spolurozhodováním s Evropským parlamentem a konzultací s Hospodářským a sociálním výborem. Pokud členské státy prokázaly existenci objektivních důvodů veřejného zájmu nebo důvody vztahující se k ochraně pracovního nebo životního prostředí, mohly i po přijetí harmonizované úpravy používat své vlastní standardy. Musely o tomto postupu informovat Komisi, která prověřila, zda odchýlení členského státu od harmonizované úpravy není motivováno ekonomickými důvody či není prostředkem svévolné diskriminace. Jednomyslnost členů Rady ohledně přijímaného harmonizačního opatření byla zachována pouze v některých oblastech, např. v oblasti daní.[43]

3.3 Pravomoci k obecné harmonizaci

Obecné harmonizační ustanovení pro harmonizaci právních předpisů za účelem vytvoření a fungování vnitřního trhu představuje článek 114 SFEU. Pro přijetí harmonizačních opatření Smlouvy stanoví řádný legislativní postup.[44] Z této generální harmonizační klauzule, jak je článek

[41] TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 225.
[42] Jednotný evropský akt byl podepsán v únoru 1986 a vstoupil v platnost 1. července 1987.
[43] TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 226.
[44] Řádný legislativní postup je upraven čl. 294 SFEU. Komise předloží návrh Evropskému parlamentu a Radě, které se spolu dělí o pravomoc. Aby byl legislativní akt přijat, musí

114 SFEU mnohdy nazýván, jsou vyjmuty daně, volný pohyb osob, práva a zájmy zaměstnanců.[45] V návrzích harmonizačních opatření v oblasti zdraví, bezpečnosti, ochrany životního prostředí a ochrany spotřebitele bude zohledněn vývoj založený na vědeckých poznatcích a bude vycházet z vysoké úrovně ochrany.[46] Členské státy jsou oprávněny v souladu s odst. 4 tohoto článku ponechat si vlastní vnitrostátní úpravu ze závažných důvodů, a to i přestože na úrovni EU bylo již přijato jisté harmonizační opatření. Mezi tyto závažné důvody patří důvody uvedené v článku 36 SFEU, tedy: veřejná mravnost, veřejný pořádek, veřejná bezpečnost, ochrana zdraví a života lidí a zvířat, ochrana rostlin, ochrana národního kulturního pokladu s uměleckou, historickou nebo archeologickou hodnotou, ochrana průmyslového a obchodního vlastnictví. Rovněž jsou členské státy oprávněny ponechat si národní úpravu v oblasti ochrany životního a pracovního prostředí. Členské státy mají rovněž právo přijmout dodatečně na národní úrovni progresivnější úpravu i po přijetí harmonizačního opatření, důvody a přesné znění národní úpravy oznámí Komisi. Komise ve lhůtě šesti měsíců prověří, zda národní předpisy neslouží jako prostředek svévolné diskriminace nebo zastřeného omezování obchodu mezi členskými státy nebo nenarušují vnitřní trh. Schválení zachování nebo zavedení odlišné národní úpravy od úpravy harmonizované na úrovni EU je vždy podnětem k přezkoumání harmonizačního opatření.[47] Pokud dojde ke zneužití důvodu pro tzv. opt-out z harmonizačního opatření některým členským státem, je Komise nebo jiný členský stát oprávněn předložit věc Soudnímu dvoru. Může tak učinit přímo, bez toho, aby daný členský stát měl právo vyjádřit se k porušení Smlouvy a bez toho, aby v dané věci bylo Komisí vydáno

---

proběhnout alespoň dvě čtení a eventuálně svolání tzv. dohodovacího výboru, pokud se stanoviska Evropského parlamentu a Rady dále rozcházejí.
Více viz. TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Irena PELIKÁNOVÁ, et al. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. s. 201- 203.

[45] Srov. čl. 114 odst. 2 SFEU.

[46] Srov. čl. 114 odst. 3 SFEU.

[47] Srov. čl. 114 odst. 5 a 6 SFEU.

odůvodněné stanovisko.[48] Podle posledního odstavce tohoto článku může i samotné harmonizační opatření obsahovat ochrannou doložku umožňující přijetí prozatímního opatření členským státem z důvodů neekonomické povahy uvedených v článku 36 SFEU.

Podle mého názoru je systém sbližování předpisů pro oblast vnitřního trhu nastaven velmi uvážlivě. Unijní právo přijímáním harmonizačních opatření sleduje zachování těch nejvyšších standardů ochrany, ale zároveň unijní legislativa i připouští, že harmonizační opatření nemusí být ve všech členských státech přijata se stejným nadšením, a to z různých důvodů. Třeba i jen proto, že by se při transpozici harmonizační směrnice mohly v členském statě vyskytnout zvláštní potíže. Evropská unie zahrnuje 28 členských států, které, ač se vyskytují na stejném kontinentě, byly vystaveny v průběhu dějin různým vlivům, které ovlivnily mimo jiné jejich právní kulturu. Je třeba zohlednit, že původně byly v Evropském hospodářském společenství zastoupeny pouze právní kultury dvě, a to německá a románská. S postupným rozšiřování Společenství došlo k přibývání vlivů jiných právních kultur. Zejména pak „východní rozšíření“ v roce 2004 přineslo další vlivy, které jsou možná pro harmonizaci předpisů úplně nejkomplikovanější. Přijetí harmonizačního opatření se může například ve Velké Británii jevit jako snadné, ale kupříkladu v Německu nebo Skandinávii naopak jako mimořádně obtížné. Považuji za správné, že unijní právo na tyto individuální odlišnosti myslí a umožňuje přijaté harmonizační opatření nevyužít. Zároveň se domnívám, že systém ohlašování znění národních právních předpisů, které se před harmonizačním opatřením upřednostní nebo dodatečně přijmou jakožto „pokrokovější úprava“, nelze chápat v negativním smyslu pouze jako snahu o kontrolu Evropskou unií. Ba naopak, tento systém poskytuje orgánům EU zpětnou vazbu, díky níž mohou přijímanou legislativu vylepšit.

[48] Srov. čl. 114 odst. 9 SFEU.

3.4 Pravomoc k daňové harmonizaci

Článek 114 SFEU, tedy generální harmonizační klauzule, představuje podpůrný harmonizační právní základ. Smlouva poskytuje specifická zmocnění, která se využijí přednostně.[49] Ačkoliv sblížení daňových předpisů může usnadnit vytvoření a fungování vnitřního trhu, nikdy není pro tuto oblast možné využít článek 114 SFEU. Pro harmonizaci nepřímých daní se využívá ustanovení článku 113 SFEU, které harmonizaci nepřímých daní umožňuje v nezbytném rozsahu pro vytvoření a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže. Mimo jiné, nepřehlédnutelným rozdílem v těchto ustanoveních je povinnost využít odlišný legislativní postup. Pro přijetí harmonizačních opatření článek 113 SFEU stanoví zvláštní legislativní postup[50].

Harmonizace přímých daní (na rozdíl od daní nepřímých) není opřena o „svůj vlastní" článek. Za legislativní základ pro harmonizaci přímých daní lze považovat článek 115 SFEU, který umožňuje přijímat opatření o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu. Jako jediný nástroj pro harmonizaci však umožňuje pouze směrnice.[51] Pro přijetí harmonizačních

[49] TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 230.

[50] Ačkoliv je výsledkem zvláštního legislativního postupu také legislativní akt, rozdíl oproti řádnému legislativnímu procesu může spočívat v rozhodování o návrhu v Radě jednomyslně (nikoliv kvalifikovanou většinou) nebo v nerozdělení pravomoci rozhodovat o návrhu mezi Radu a Evropský parlament. Legislativní akt je například přijímán Radou za účasti Evropského parlamentu. Nejrozšířenějším je tzv. konzultační postup, kdy je akt přijímán Radou po konzultaci s Evropským parlamentem, jehož stanovisko není závazné. Dále pak jsou případy rozhodování se souhlasem Evropského parlamentu, kdy je postavení Evropského parlamentu silnější, ale nemá právo navrhovat změny.
Více viz: TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Irena PELIKÁNOVÁ, et al. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. s. 203.

[51] Jak správně uvádí česká odborná literatura, ačkoliv článek 115 SFEU hovoří pouze o směrnicích jakožto druhu harmonizačního opatření, není vyloučené, že budou v této souvislosti přijaty nezávazné právní akty, jako jsou doporučení, stanoviska a prohlášení. Dle ustálené praxe není pro jejich přijetí třeba explicitního zmocnění ve Smlouvách.

směrnic je stanovena povinnost zvláštního legislativního postupu. Jinými slovy, jakýkoliv právně závazný předpis harmonizující daně může být přijat pouze jednomyslně Radou. Rada, jakožto orgán reprezentující vlády členských států, se musí shodnout na finálním znění předpisu, což pravděpodobně představuje zásadní důvod, proč harmonizace zejména v oblasti přímých daní postupuje tak pozvolným tempem. Na druhou stranu je zajisté správné, že členské státy mají v politicky citlivých oblastech právo veta.

3.5 Metody harmonizace

Metody harmonizace můžeme členit dle stupně její důležitosti. Teorie evropského práva[52] rozlišuje tyto druhy metod:

a) *minimální harmonizace,*
b) *alternativní harmonizace,*
c) *opční harmonizace,*
d) *úplná harmonizace.*

Minimální harmonizace je typická pro politicky citlivé oblasti. Harmonizační opatření stanoví pouze základní požadavky, které mají být

---

Srov. TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 234.
Komise si je dobře vědoma, že vydání směrnice může být paralyzováno zásadou jednomyslnosti v rozhodování Rady. Proto se k vydávání právně nezávazných aktů mnohdy uchyluje, protože jimi vyjadřuje své návrhy v oblasti přímého zdanění a členské státy jsou judikaturou Soudního dvora vyzvány, aby tato sdělení i přes právní nezávaznost respektovaly.
Více viz: TERRA, Ben. Peter WATTEL. *European Tax Law*. 6. vyd. The Neatherlands: Wolters Kluwer Laws & Business, 2012. s. 24. ISBN 978-90-4113-878-1.

[52] TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 232.
R. Král jako další harmonizační metody uvádí ještě metodu harmonizace založenou na novém přístupu k harmonizaci a harmonizace založené na vzájemném uznávání národních úprav. Srov. KRÁL, Richard. *Směrnice EU z pohledu jejich transpozice a vnitrostátních účinků*. V Praze: C.H. Beck, 2014. Právní instituty, s. 66 a násl. ISBN 978-80-7400-282-3.

napříč členskými státy EU dosaženy. Základní požadavky však není možné chápat jako nejsnáze dosažitelné. Mnohdy je tomu právě naopak. Členský stát má ale volnost v přijetí požadavků přísnějších. Výsledek této metody je pouze přiblížení právních úprav, nikoliv jejich sjednocení. Z toho důvodu využití této metody při přijímání harmonizačního opatření není s to dosáhnout zcela efektivního fungování vnitřního trhu, jelikož mezi právními úpravami členských států jsou stále rozdíly. Jak trefně podotýká R. Král, inherentním problémem využití této metody je faktický vznik obrácené diskriminace v těch členských státech, které se rozhodnou přijmout přísnější právní úpravu.[53]

Alternativní harmonizace umožňuje národnímu zákonodárci volbu z několika možných východisek k dosažení cíle stanoveného harmonizačním opatřením. Hlavní rozdíl oproti předchozí metodě spočívá v tom, že členský stát si musí vybrat jednu z nabízených alternativ, ale nesmí vymyslet alternativu vlastní. Výsledek opět je přiblížení právních úprav. O sjednocení by snad bylo možné hovořit pouze tehdy, pokud požadavky byly součástí přímo použitelného opatření (např. nařízení) a všechny členské státy by se náhodně shodly na jedné z nabízených možností.

Opční harmonizace dává vnitrostátnímu zákonodárci na výběr, zda si ponechá v platnosti národní předpisy odlišné od unijních harmonizovaných. Pokud se členský stát rozhodne ponechat v platnosti své předpisy, unijní a národní předpisy vedle sebe koexistují. Výrobce (poskytovatel služby, aj.) má právo volby předpisu stanovícího požadavky dle toho, zda chce své zboží či služby obchodovat pouze na konkrétním vnitrostátním trhu (poté splní požadavky národní úpravy členského státu) či na celém trhu vnitřním (splní unijní harmonizované požadavky). Na národním trhu se poté může

[53] KRÁL, Richard. *Směrnice EU z pohledu jejich transpozice a vnitrostátních účinků*. V Praze: C.H. Beck, 2014. Právní instituty, s. 67. ISBN 978-80-7400-282-3.

objevit zboží či služba s různým právní statusem (například tentýž výrobek má jiné kvality, jelikož jeden výrobce z jiného členského státu splnil harmonizované podmínky a druhý tuzemský výrobce splnil podmínky národní). Členské státy musí respektovat odlišnost kvalit stejných výrobků a připustit k obchodování na svém národním trhu i ty výrobky, které sice nesplňují národní legislativu, ale splňují unijní harmonizované požadavky. Pokud výrobek nesplňuje harmonizované požadavky EU ani národní předpisy, může být jeho obchodování odmítnuto. Negativem opční harmonizace je riziko tzv. obrácené diskriminace.

Úplná harmonizace vylučuje možnost ponechání konkurujících vnitrostátních právních předpisů. Členské státy musí přijmout unijní opatření, které směřuje k unifikaci této oblasti v rámci celého vnitřního trhu, a ve své podstatě se tedy vzdávají, co se týče působnosti harmonizačního opatření, své legislativní pravomoci. Využití úplné harmonizace je typické pro oblast výlučné pravomoci EU, např. celní unie nebo měnová politika eurozóny. Problematickým aspektem této metody je riziko poklesu standardu ochrany v některých zemích z toho důvodu, že členské státy nesmí zachovat stávající přísnější úpravu.[54]

Poskytnout obecnou odpověď na otázku ohledně nejvhodnější metody harmonizace pro daňovou oblast není snadné. Nejvhodnější je vycházet z konkrétního zaměření unijního předpisu. Z obecného hlediska se mi jako nejvhodnější jeví metoda minimální harmonizace. Sice tato metoda nedovede zajistit shodné podmínky mezi členskými státy, protože členské státy se mohou dle vlastního uvážení rozhodnout jít nad rámec směrnice. Ale členskými státy je zajisté tato metoda vnímána jako nejcitlivější, vyjadřující respekt k zcela nepřeneseným pravomocem. A to přestože i

[54] KRÁL, Richard. *Směrnice EU z pohledu jejich transpozice a vnitrostátních účinků*. V Praze: C.H. Beck, 2014. Právní instituty, s. 69. ISBN 978-80-7400-282-3.

minimální požadavky mohou být požadavky velmi náročné na splnění. Obecná tendence pravděpodobně bude příliš nepřekračovat nastavené požadavky, aby členské státy nastolily shodné podnikatelské podmínky jako jiné státy a z hlediska daňové konkurence by se nepostavily do nevýhodného postavení. Domnívám se, že metoda minimální harmonizace je ideální u směrnic, které jsou zcela nové. Při jejich novelizaci, kdy už jsou členské státy jistým způsobem „smířeny" s unijní úpravou a jednotlivé právní předpisy jí již uzpůsobily, by z mého pohledu bylo reálné použít metodu úplné harmonizace.

3.6 Kategorizace daňové harmonizace

Z teoretického hlediska můžeme daňovou harmonizaci členit na několik kategorií:

1) harmonizace přímá a nepřímá. Přímá harmonizace probíhá prostřednictvím konkrétních legislativních opatření, například daňových směrnic. Nepřímá probíhá v rámci jiných právních odvětví, například prostřednictvím obchodního práva.[55] V této souvislosti některá literatura hovoří o harmonizaci zjevné a skryté.[56]

2) harmonizace vertikální a horizontální. Vertikální harmonizace znamená postupnou harmonizaci v rámci jednotlivých stupňů samosprávy. Jako příklad lez uvést situaci v USA, kde by došlo k harmonizaci celého daňového systému na úrovni jednotlivých států s daňovým systémem

[55] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 17. ISBN 978-80-7478-626-6.
[56] Více viz ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. s. 214-215. ISBN 978-80-87576-21-2.

federálním. Pro aktuální počínání Evropské unie je typická horizontální harmonizace, jejímž cílem je sladit národní daňové systémy.[57]

3) harmonizace celková a dílčí. Celkovou harmonizaci lze vyložit jako kompletní sladění daňových systémů, ideálně všech daňových ustanovení, tedy samotný proces i jeho výsledek. Dílčí harmonizací rozumíme snahu o harmonizaci jednotlivých daňových oblastí, například v rámci unijního práva se jedná o postupné odstraňování překážek bránících naplnění všech svobod vnitřního trhu.[58]

4) harmonizace pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizací rozumíme proces harmonizace prostřednictvím legislativních nástrojů a jejím výsledkem je zakotvení jednotných pravidel „co se má". Základním legislativním nástrojem pro pozitivní harmonizaci jsou směrnice. Před přijetím Jednotného evropského aktu v roce 1986 byla směrnice jediným nástrojem harmonizace. Směrnice oproti jiným druhům unijních právních aktů umožňuje reflektovat zvláštnosti jednotlivých právních řádů a harmonizovaná úprava se může do vnitrostátních právních řádů snadněji začlenit. Směrnice představují tzv. akty na cíl, jsou určeny členským státům a stanoví výsledek, kterého má být dosaženo, volba prostředků je ponechána národním orgánům.[59] Členské státy zajistí ve stanovené lhůtě promítnutí obsahu směrnice do národního práva. Vnitrostátní transpoziční opatření musí mít dle judikatury Soudního dvora formu obecně závazného předpisu. Šetrnost k národním právním řádům se v historii velmi osvědčila a výsledkům harmonizačního úsilí velmi prospívá.[60] Nařízení zcela nahrazuje konkurující národní úpravu. Nařízení bývají typická pro oblast výlučných

[57] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 18. ISBN 978-80-7478-626-6.
[58] Tamtéž.
[59] Srov. čl. 288 SFEU.
[60] TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 233.

pravomocí anebo v oblastech spadajících do sdílených pravomocí tam, kde vyvstala potřeba napříč Evropskou unií některý právní institut sjednotit.[61] Jako příklad můžeme uvést vytvoření Evropského hospodářského zájmového sdružení[62]. V případě vydávání jednotlivých právních aktů respektují unijní orgány ustanovení Smluv, které určují druh aktu, jež má být v dané oblasti přijat. Pokud jej Smlouvy neurčují, orgán jej zvolí v souladu se zásadou proporcionality sám.[63] Oblast, kterou je možné upravit směrnicí, jakožto nástrojem šetrným, je vhodné upravit takto. Nařízení je zpravidla přímo použitelné ve všech členských státech, což znamená, že se jeho znění mohou dovolávat i jednotlivci před národními orgány, které musí předpis přímo aplikovat. Je-li stejná problematika upravena národním předpisem a unijním nařízením, národní předpis se nepoužije.

Negativní harmonizace není harmonizací v tom správném slova smyslu, jedná se o harmonizaci nepravou. Je realizovaná rozhodovací činností Soudního dvora EU, který z hlediska dělby moci v Evropské unii není nadán pravomocí navrhovat pravidla či předpisy.[64] Negativní harmonizace si neklade za cíl vytvořit jednotná pravidla. Jejím smyslem je spíše odstranit pravidla vlastní právním řádům členských států, která znemožňují realizaci základních svobod vnitřního trhu. Soudní dvůr tak ve své rozhodovací činnosti poukáže na pravidla „co se nemá či čeho je třeba se zdržet“. Soudní dvůr tento druh harmonizace v daňových otázkách

[61] TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Irena PELIKÁNOVÁ, et al. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. s. 109. ISBN 978-80-87576-53-3.
[62] Srov. Nařízení Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. července 1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení.
[63] Srov. čl. 296 SFEU.
[64] Právě jeho dřívější extenzivní výklad pojmu „harmonizace práva“ byl podroben značné kritice, jelikož jej interpretoval nejen jako sbližování právních předpisů, ale jako tvorbu předpisů nových, která doplňují již harmonizovaná ustanovení.
Srov. TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. s. 234-235.

nejčastěji realizuje v rámci řízení o předběžné otázce či v rámci řízení pro porušení povinnosti některým členským státem. [65]

3.7 Shrnutí

Tato kapitola přináší teoretická východiska pro harmonizaci práva v Evropské unii a je nezbytným úvodem do této disertační práce. První těžiště této kapitoly se věnuje institutu harmonizace včetně stručného nastínění jeho zásadní proměny ve vývoji unijního práva. Z přístupu detailní harmonizace došlo díky judikátu Cassis de Dijon k přijetí zásady vzájemného uznávání národních standardů, což jednoznačně pozitivně přispělo k uklidnění harmonizační „smršti" typické pro předchozí léta. Další část kapitoly se věnuje harmonizaci i z pohledu mezinárodního daňového práva, které pojem harmonizace chápe jako tu nejvyšší možnou fázi v mezinárodní daňové spolupráci, na rozdíl od unijního práva tedy v užším smyslu. Další těžiště této kapitoly spočívá ve vymezení pravomocí k harmonizaci obecné a k harmonizaci daňové a provádí jejich zhodnocení. Docházím k závěru, že systém unijního práva v oblasti obecné harmonizace je nastaven rozvážně, jelikož unijní právo připouští výskyt potíží při implementaci harmonizačních opatření do národního právního řádu, díky kterým je možné toto harmonizační opatření nevyužít. U daňové harmonizace docházím k závěru, že požadavek jednomyslnosti v Radě je pravděpodobně důvodem, proč harmonizace této oblasti postupuje tak pomalým tempem, nicméně jsem toho názoru, že v takto politicky choulostivých otázkách mají členské státy právo s navrhovanou úpravou nesouhlasit a tím celý proces zastavit. Tato kapitola se zabývá také jednotlivými metodami harmonizace a na základě studia teoretických podkladů je hodnotí ve vztahu k harmonizaci daní. Kapitola se věnuje

[65] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 17. ISBN 978-80-7478-626-6.

kategorizaci daňové harmonizace dle několika možných hledisek včetně harmonizace pozitivní a „nepravé“ uskutečňované Soudním dvorem EU. Dle mého názoru „doplňková“ funkce Soudního dvora EU v daňové harmonizaci je velmi přínosná. Úmyslně hovořím o doplňkové funkci, jelikož se domnívám, že Soudní dvůr ze své podstaty nedisponuje skutečnými pravomocemi pro harmonizaci daňových systémů. Věřím, že v jistých ohledech může být „nepravá“ harmonizace snazší, zejména z důvodu absence snahy ve vyjednávání v legislativních orgánech, ale věřím, že by měla představovat spíše poslední řešení.

4 Posílená spolupráce jako vhodný nástroj pro harmonizaci

Tato kapitola přináší celkový pohled na nástroj posílené spolupráce a ve stručnosti popisuje jeho vývoj. Cílem této kapitoly je zhodnotit, zda posílená spolupráce představuje vhodný nástroj, a to jak z obecného pohledu, tak z hlediska harmonizace daní.

4.1 Krátký exkurz k pravomocem Evropské unie

Aby bylo možné definovat nástroj posílené spolupráce, považuji za vhodné provést na tomto místě krátký úvod do problematiky pravomocí Evropské unie, která je velmi specifická. Stěžejním principem pro fungování Evropské unie je princip svěřených pravomocí.[66] Evropská unie, jakožto nadnárodní organizace, disponuje pouze těmi pravomocemi, které na ní byly členskými státy prostřednictvím zakládacích smluv a jejich pozdějších novelizací přeneseny. „Původní" pravomoci jsou odvozené od členských států a Evropská unie nedisponuje pravomocemi sama od sebe. S přenosem každé pravomoci musí vyslovit souhlas členské státy, jsou tzv. pány Smluv. Samotný způsob vymezení pravomocí Evropské unie má odjakživa nejasné kontury. Nikde nenalezneme taxativní výčet všech pravomocí EU a díky tomu často vznikají pochybnosti o skutečné existenci některých pravomocí či jejich rozsahu. Děje se tak i přesto, že poslední novelizace zakládacích smluv, Lisabonská smlouva podepsaná 13. 12. 2007, se pokusila o jejich soupis.

Původní zakládací smlouvy neobsahovaly žádnou systematizaci svěřených pravomocí, pouze vytyčily obecné cíle, kterých mělo tehdejší

[66] Srov. čl. 5 odst. 1 Smlouvy o EU.

Evropské hospodářské společenství dosáhnout. Exaktnost vymezení jednotlivých pravomocí se velmi lišila. V některých oblastech byla ustanovení vyjádřena velmi přesně, v jiných naopak nejasně, a s vyjasněním musel pomoci Soudní dvůr. Na této úpravě můžeme najít pozitivní i negativní aspekty. Na jednu stranu tato úprava umožňuje zohlednit neustálý vývoj společnosti a na nové podněty poté svižně reagovat. Na druhou stranu s sebou přináší nižší míru právní jistoty.[67] Jak jsem již uvedla výše, Smlouva o fungování Evropské unie (v Lisabonském znění)[68] se pokusila o soupis druhů a oblastí pravomocí EU, a to ve svých článcích 2 až 6. Tato ustanovení však nezakládají pravomoci přímo, pouze stanoví, v jakých oblastech mohou být pravomoci založeny. Další ustanovení Smlouvy o fungování Evropské unie poté konkretizují orgány, kterým pravomoc náleží.

Smlouva o fungování EU provádí kategorizaci pravomocí následovně:

a) *výlučné pravomoci*[69] (přičemž členské státy mohou v těchto oblastech konat pouze, pokud jsou k tomu EU zmocněny; jedině EU má právo dané oblasti legislativně upravovat; svěřené pravomoci jsou vymezené taxativním výčtem);
b) *sdílené pravomoci*[70] (jedná se o tzv. zbytkovou oblast, jelikož pod sdílené pravomoci patří všechny oblasti, které nespadají do pravomocí výlučných, koordinačních a podpůrných. Výčet sdílených pravomocí je demonstrativní. O výkon se dělí členské státy s Evropskou unii a legislativu mohou přijímat jak orgány EU, tak orgány členských států. Je však nutné zamezit konkurující úpravě. Z toho důvodu tato oblast sdílených pravomocí ovládána principem preempce, kdy

[67] TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Irena PELIKÁNOVÁ, et al. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. s. 147-148. ISBN 978-80-87576-53-3.
[68] Dále také „SFEU".
[69] Srov. čl. 3 SFEU.
[70] Srov. čl. 4 SFEU.

členské státy vykonávají sdílené pravomoci v rozsahu, v jakém EU pravomoci nevykonala anebo přestala vykonávat.[71] Pokud Evropská unie však v nějaké oblasti již konala, neznamená to, že jakákoliv další aktivita členských států je zcela vyloučena. Dle Protokolu o výkonu sdílených pravomocí platí, že „obsazenou oblastí" jsou pouze prvky upraveny předmětným unijním aktem. Výkon sdílených pravomocí je ovládán zásadami subsidiarity a proporcionality[72]);

c) *koordinační pravomoci*[73] (EU přijímá opatření ke koordinaci politik zaměstnanosti a hospodářské politiky členských států);

d) *podpůrné pravomoci*[74] (EU nenahrazuje pravomoc členských států v těchto oblastech, ale podporuje, doplňuje a koordinuje činnosti členských států).

Aby však vymezení pravomocí EU bylo více nejednoznačné, Smlouva o fungování EU obsahuje tzv. flexibilní klauzule, jež mají pokrýt oblasti, které nebylo možné upřesnit.[75] Pro oblast vnitřního trhu se jedná o článek 26 SFEU[76] v kombinaci s článkem 114 SFEU.[77] Pro ostatní oblasti se jedná o článek 352 SFEU (tzv. klauzule flexibility). Využití tohoto článku je však svázáno s přísnými podmínkami: nezbytnost přijetí předmětného opatření;

[71] Srov. čl. 2 odst. 2 SFEU.
[72] Viz čl. 5 odst. 3 a 4 SEU a Protokol o používání zásad subsidiarity a proporcionality.
[73] Srov. čl. 5 SFEU.
[74] Srov. čl. 6 SFEU.
[75] TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2010. s. 52. ISBN 978-80-87212-60-8.
[76] Srov. čl. 26 odst. 1 SFEU: *„Unie přijímá opatření určená k vytvoření nebo zajištění fungování vnitřního trhu v souladu s příslušnými ustanoveními Smluv."*
[77] Srov. čl. 114 odst. 1 SFEU: *Není- li ve Smlouvách stanoveno jinak, použijí se k dosažení cílů uvedených v článku 26 následující ustanovení. Evropský parlament a Rada řádným legislativním postupem po konzultaci s Hospodářským a sociálním výborem přijímají opatření ke sbližování ustanovení právních a správních předpisů členských států, jejichž účelem je vytvoření a fungování vnitřního trhu."*

neexistence pravomoci k této činnosti ze strany EU; návrh Komise; jednomyslné rozhodování o návrhu v Radě; souhlas Evropského parlamentu; kontrola dodržení zásady subsidiarity ze strany vnitrostátních parlamentů; a zákaz harmonizace pravidel v oblastech, kde je harmonizace vyloučena. Problematiku daní řadíme mezi sdílené pravomoci Evropské unie.

4.2 Posílená spolupráce

V oblasti nevýlučných pravomocí je možné mezi některými členskými státy navázat bližší spolupráci. Dikcí aktuálního platného primárního práva EU se tato bližší spolupráce nazývá posílenou spoluprací.

V literatuře se setkáváme ještě s pojmy *flexibilita* a *užší spolupráce*, které však nelze bez výhrad chápat jako synonyma. Flexibilita představuje spíše slovo významově nadřazené. Pojem flexibilita v obecné rovině znamená „pružnost“ či „adaptabilitu“.[78] V kontextu vývoje evropské integrace termínu flexibilita odpovídá určitá asymetrie či faktický odklon od běžných vývojových tendencí. Jedná se o jistou diferenciaci mezi členskými státy založenou i například možností nepřijmout konkrétní právní úpravu a

[78]. Tato asymetrie je Evropskému společenství vlastní již od jeho vzniku. Jako příklad projevu flexibility bychom mohli uvést existenci celní unie mezi státy Beneluxu, která vznikla v ještě před založením Evropského společenství uhlí a oceli a fungovala až do zavedení celní unie k 1. 07. 1968 ve všech členských státech tehdejšího Společenství, kdy státy Beneluxu převzaly celní sazebník Evropského společenství. Fakticky byla existence celní unie Beneluxu umožněna Smlouvou o založení Evropského společenství z roku 1957, která regionální unie mezi státy Beneluxu výslovně povolovala. Srov. čl. 306 Smlouvy o založení Evropského společenství ze dne 1957: *„Ustanovení této smlouvy nebrání existenci ani naplňování regionálních unií mezi Belgií a Lucemburskem nebo mezi Belgií, Lucemburskem a Nizozemskem, pokud k dosažení cílů těchto unií nedostačuje používání této smlouvy.“*
Euroskop.cz [online]. 2016. [cit. 2016-04-15] EU od A do Z. A – B. Dostupné z WWW: https://www.euroskop.cz/282/sekce/a-b/.

získáním výjimky (například měnová unie).[79] „Skutečná“ bližší spolupráce byla právně zakotvena v primárním právu EU až Amsterdamskou smlouvou v roce 1997[80] pod názvem tzv. užší spolupráce. Přijetím Smlouvy z Nice v roce 2000 byl tento institut přejmenován na tzv. posílenou spolupráci.

Dle mého názoru institut tehdejší užší spolupráce a současné posílené spolupráce představuje možnost blíže ji kooperovat, zatímco využití institutu flexibility zahrnuje navíc ještě možnost získání výjimky ze zavedení konkrétní právní úpravy.

Institut posílené spolupráce může najít praktické využití v řešení složitých situací, kdy některé členské státy usilují o intenzivnější spolupráci v určitých oblastech a jiné se této spolupráci brání. Jak správně uvádí J. Neckář a D. Šramková, jedná se o institut velmi specifický, protože fakticky ztělesňuje výjimku z obecné závaznosti unijního práva ve všech členských státech.[81]

Myšlenky o bližší spolupráci prostupují celou historií Evropské integrace. Obvyklým důvodem pro obnovení polemik o její vhodnosti a využití byly především krize v probíhající integraci, kterým muselo tehdejší Evropské společenství (dnešní EU) čelit. Z hlediska samotného vývoje intenzivnější integrace lze poukázat na projev bývalého kancléře Spolkové republiky Německo, Willyho Brandta, který přednesl dne 19. 11. 1974 v Paříži. Společenství se v té době potýkalo s ekonomickou stagnací z důvodu ropné krize a zároveň bylo paralyzováno přistoupením nových

[79] TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2010. s. 55. ISBN 978-80-87212-60-8
[80] Srov. čl. 5a Smlouvy o Evropské unii (v Amsterdamském znění).
[81] NECKÁŘ, Jan a Dana ŠRAMKOVÁ. Flexibilita a Lisabonská smlouva: Posílená spolupráce v oblasti finančního práva? In *Europenization of the national law, the Lisbon Treaty and some other legal issues*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 499. ISBN 978-80-210-4630-6.

členských států. W. Brandt představil ideu tzv. vícerychlostní Evropy. Díky tomuto modelu by se ekonomicky silnější státy mohly integrovat více, zatímco ty ekonomicky slabší by se integrovaly postupně dle svých možností, a tím by bylo překonáno období stagnace a Evropské společenství by bylo posíleno.[82] Pro polemiku o nutnosti umožnění bližší integrace byla rovněž velmi přínosná tzv. Tindemansova zpráva. L. Tindemans ve své zprávě Evropské radě strukturoval možnosti bližší kooperace. Ačkoliv je „sen o jednotné Evropě" odjakživa základní filozofií Evropské unie,[83] L. Tindemans nepovažoval za nezbytné, aby všechny členské státy dosahovaly všech nových opatření ve stejnou dobu. Jednotlivé členské státy odjakživa čelily trochu odlišným hospodářským a finančním podmínkám, a pokud by byly členské státy nuceny s další integrací čekat na „nejpomalejší" stát, mohlo by dojít ke stagnaci, která by mohla vyústit až v rozpad Společenství. L. Tindemans také zmínil, že země, které jsou schopny užší integrace, mají dokonce povinnost blíže spolupracovat. Země, které toho z objektivních důvodů nejsou schopny, se více integrovat nemusí, ale pro všechny případy jim bude ze strany unijních orgánů poskytnuta veškerá pomoc, aby dříve či později mohly „dohnat" první skupinu států. Všechny státy by přitom měly společně vyhodnocovat výsledky dosažené v rámci intenzivnější integrace. L. Tindemans zdůrazňuje, že tento načrtnutý postup by za žádných okolností nemělo ovlivnit „kvalitu členství[84]" a vést k integraci „*à la*

[82] Považuji za zajímavé, že v rámci svého projevu W. Brandt zdůraznil specifické postavení Německa a Francie uvnitř Společenství. Neopomněl totiž zmínit, že bez účasti těchto dvou států nemohou být podniknuty žádné zásadní kroky v evropské integraci.
Více viz MÜLLER-BRANDECK-BOCQUET, Gisela, et al. *Deutsche Europapolitik von Konrad Adenauer bis Gerhard Schröder.* 1. vyd. Opladen: Leske + Budrich, 2002. s. 69. s. 228 ISBN 978-3-8100-3436-6.
[83] MURPHY, Daniel T. *Closer or enhanced cooperation: Amsterdam or Nice.* In University of Georgia. Law. [online]. 2003. [cit. 2016-06-15]. Dostupné z WWW: http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1256&context=gjicl, s. 269.
[84] Někdy v této souvislosti hovoříme o riziku vzniku členství „druhé kategorie".

carte[85] *"*. Naopak všechny státy by se měly účastnit všech opatření, ale měl by být brán ohled na jejich individuální možnosti.[86]

Fakticky využití bližší spolupráce představovalo až do tzv. východního rozšíření spíše nenápadný fenomén. Výjimku představují tzv. Schengenské dohody[87] či vznik hospodářské a měnové unie. Právě v souvislosti s dokončením vnitřního trhu a zapojením členských států do hospodářské a měnové unie byly ale diskuze o možnostech intenzivnější spolupráce mezi některými členskými státy obnoveny. Němečtí politici z politické strany CDU/CSU předložili své vyjádření k evropské politice, ve kterém přednesli další variantu vývoje evropské integrace. Ve svém vyjádření zmiňují, že Společenství je rozděleno na státy tzv. tvrdého jádra a státy stojící okolo. „Tvrdé jádro" je nutné stále upevňovat, a to zejména pokračováním v integraci. Státy stojící mimo toto „jádro" se dle svých schopností poté přidají či nikoliv. Podstatné je, aby evropská integrace nestagnovala.[88] Jak správně uvádí A. Kadlecová, jedná se o progres oproti přístupu, který prezentovali W. Brandt a L. Tindemans, a jedná se o jednoznačný odklon od principu solidarity.[89] Amsterodamská smlouva

[85] Pojem je objasněn níže.

[86] TINDEMANS, Leo. *Report to the European Council. Bulletin of the European Communities Suplement.* 1. vyd. Luxemburg: European Union. 1976, č. 1. s. 20-21. s. 32.

[87] Schengenskými dohodami rozumíme dvě dohody: a) Schengenskou dohodu o postupném odstraňování kontrol na společných hranicích z roku 1985 a b) Úmluvu k provedení Schengenské dohody o postupném odstraňování kontrol na společných hranicích z roku 1990. Původně se jednalo o spolupráci pěti členských států mimo rámec unijního práva. Postupně se připojily další členské státy. Avšak až vstupem Amsterdamské smlouvy v platnost dne 01. 05. 1999 došlo k začlenění schengenského aquis do tehdejšího komunitárního práva, a to Protokolem o převzetí Schengenského systému do rámce Evropské unie.
Více k této problematice například viz: http://www.polac.cz/eu/nove_asp.html#3.

[88] CDU-CSU [online]. 1994. [cit. 2016-04-14] Überlegungen zur europäischen Politik. Dostupné z WWW: https://www.cducsu.de/upload/schaeublelamers94.pdf.

[89] KADLECOVÁ, Adéla. Směřuje Evropská unie k modelu flexibilního uspořádání? Analýza vývoje a současného postavení principu flexibility v procesu evropské integrace se zvláštním zřetelem k mechanismu bližší, respektive zesílené spolupráce. *Mezinárodní vztahy*. Praha: Ústav mezinárodních vztahů, v.v.i. Roč. 2006, číslo 1, s. 30. ISSN 0323-1844.

právně výslovně zakotvila možnost tzv. užší spolupráce, které má za cíl začlenit možnou budoucí spolupráci některých členských států do unijního práva a zakotvit „pojistky“ pro členské státy, které se jí nemohou nebo nechtějí účastnit. Amsterodamská smlouva užší spolupráci umožnila pouze v prvních dvou pilířích, v rámci třetího pilíře bylo její užití zapovězeno. Změnu přinesla Smlouva z Nice, která umožnila posílenou spolupráci ve všech třech pilířích. Zatím poslední právní úpravu posílené spolupráce přinesla Lisabonská smlouva.

V současné době upravuje podmínky realizace posílené spolupráce článek 20 Smlouvy o EU a dále články 326 až 334 Smlouvy o fungování EU. Využití tohoto nástroje povoluje Rada při splnění určitých podmínek:

1) *Poslední možný prostředek, jak integrace dosáhnout.* Tento nástroj smí být využit jako poslední možný způsob pro dosažení užší integrace mezi některými členskými státy a za podmínky, že této užší integrace není možné dosáhnout EU jako celkem.[90]
2) *Soulad s unijním právem a jeho zásadami.* Spolupráce musí být v souladu s unijním právem, nesmí narušovat vnitřní trh, hospodářskou, sociální a územní soudržnost, nesmí vytvářet diskriminaci v obchodu mezi členskými státy a tvořit jakoukoli překážku v obchodování, nesmí narušit hospodářskou soutěž.[91]
3) *Respekt stanoviska jiných členských států nezúčastnit se.* Posílená spolupráce uznává práva

[90] Srov. čl. 20 odst. 2 Smlouvy o EU.
[91] Srov. čl. 326 Smlouvy o fungování EU.

nezúčastněných členských států. Tyto státy naopak nebrání realizaci posílené spolupráce.

4) *Nelze v oblasti výlučných pravomocí.* Užší integrace je možná jedině v oblasti nevýlučných pravomocí EU, podporuje cíle EU, chrání její zájmy a musí být kdykoliv otevřena k přistoupení dalším členským státům.[92]

5) *Minimální počet účastnících se států.* Posílené spolupráce se musí účastnit minimálně devět členských států.[93]

6) *Specifická procedura schvalování.* Členské státy podají žádost Komisi a upřesní sledované cíle. Komise předloží návrh Radě anebo členským státům odůvodní, proč tak neučinila. Po obdržení souhlasu Evropského parlamentu Rada jednomyslně rozhodne o povolení posílené spolupráce.[94] Jednomyslnost však v tomto případě nespočívá v jednomyslném souhlasu všech 28 členů Rady. Jednání se mohou zúčastnit všichni, ale hlasují pouze ti pocházejících ze států, kterých se posílená spolupráce týká.[95]

7) *Náklady nesou pouze zúčastněné členské státy.* Rada může jednomyslně po konzultaci Evropského parlamentu zvolit i jiné rozvržení nákladů.[96]

Posílená spolupráce může být realizována třemi způsoby:

[92] Srov. čl. 20 Smlouvy o EU.
[93] Srov. čl. 20 odst. 2 Smlouvy o EU.
[94] Srov. čl. 329 odst. 1 Smlouvy o fungování EU.
[95] V případě žádosti o navázání posílené spolupráce v oblasti společné zahraniční a bezpečnostní politiky je procedura jiná. Viz čl. 329 odst. 2 Smlouvy o fungování EU.
[96] Srov. čl. 332 Smlouvy o fungování EU.

a) *„Vícerychlostní Evropa“*. Jedná se o situaci, kdy je schopna navrhovaného opatření dosáhnout v určitou dobu pouze část členských států.[97] Ostatní členské státy s navrhovaným opatřením sice souhlasí, ale jsou způsobilé jej zavést až později. Cíle vícerychlostní integrace jsou předem odsouhlaseny všemi členskými státy a nedochází k porušení principu solidarity ani k překročení svěřených pravomocí.[98] Typickým projevem vícerychlostní Evropy je udělování dočasných nebo trvalých výjimek z unijního práva. Konkrétním příkladem může být projekt hospodářské a měnové unie, jakožto zatím nejvyššího dosaženého stupně evropské integrace.

b) *„Proměnné uspořádání“*. Tento způsob integrace vychází z předpokladu, že mezi členskými státy jsou dány určité nepřekonatelné odlišnosti, které znemožňují následování navrhovaného opatření všemi členskými státy. Jedná se o tzv. diferencovanou integraci. Některé členské státy jsou s to zavést navrhované opatření a některé členské státy jeho zavedení odmítají a mají možnost se jej neúčastnit.[99] Na rozdíl od způsobu integrace uvedeného ad a) zdůrazňuje integrace prostřednictvím proměnného uspořádání spíše sektorové odlišení, naopak u „vícerychlostní Evropy“ dominuje časový aspekt. Tento způsob integrace počítá s permanentní odlišností stupňů integrace napříč jednotlivými členskými státy.

---

[97] Euroskop.cz [online]. 2016. [cit. 2016-04-13] EU od A do Z. V – W. Dostupné z WWW: https://www.euroskop.cz/292/sekce/v-w/.

[98] KADLECOVÁ, Adéla. Směřuje Evropská unie k modelu flexibilního uspořádání? Analýza vývoje a současného postavení principu flexibility v procesu evropské integrace se zvláštním zřetelem k mechanismu bližší, respektive zesílené spolupráce. *Mezinárodní vztahy*. Praha: Ústav mezinárodních vztahů, v.v.i. Roč. 2006, číslo 1, s. 27. ISSN 0323-1844.

[99] EUR-Lex [online]. 2016. [cit. 2016-04-13] ‘Variable-geometry’ Europe. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/variable_geometry_europe.html.

c) *„Evropa à la carte“*. Jedná se o flexibilní způsob integrace, kdy bude pro všechny členské státy stanoven pouze minimální počet společných cílů a nad tyto cíle si členské státy mohou vybrat dle svých vlastních preferencí a možností politiky (jako jídlo v restauraci z jídelního lístku), do kterých se v rámci Evropské unie zapojí a do kterých ne. Tento systém se od vícerychlostní Evropy liší v tom ohledu, že nepředpokládá, že by všechny členské státy postupně přijaly všechna navrhovaná opatření. Naopak směřuje k většímu množství výjimek a zdůrazňuje spíše národní aspekt, kdy si každý stát svobodně vybere, které politiky se chce zúčastnit a které naopak ne.[100] Jako příklad integrace „à la carte“ je Protokol o postavení Dánska, ve kterém si Dánsko zajistilo výjimku z prostoru svobody, bezpečnosti a práva. Tato výjimka závisí na vůli Dánska a je trvalého charakteru, dokud se Dánsko výhod protokolu zcela či zčásti nezřekne.[101]

Tato kategorizace možných způsobů integrace je do jisté míry zjednodušena. Mnohdy dochází k překrývání jednotlivých způsobů, což lze demonstrovat na příkladu hospodářské a měnové unie. Její fungování je založeno na metodě vícerychlostní Evropy, ale na Velkou Británii a Dánsko se vztahuje trvalá výjimka, která je spíše typická pro metodu integrace à la carte.[102]

[100] EUR-Lex [online]. 2016. [cit. 2016-04-13] Europe ‘à la carte’. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/europe_a_la_carte.html.
[101] Srov. čl. 7 Protokolu o postavení Dánska.
[102] KADLECOVÁ, Adéla. Směřuje Evropská unie k modelu flexibilního uspořádání? Analýza vývoje a současného postavení principu flexibility v procesu evropské integrace se zvláštním zřetelem k mechanismu bližší, respektive zesílené spolupráce. *Mezinárodní vztahy*. Praha: Ústav mezinárodních vztahů, v.v.i. Roč. 2006, číslo 1, s. 28. ISSN 0323-1844.

4.3 Shrnutí

Tato kapitola si kladla za cíl představit pojem posílené spolupráce z teoretického hlediska, nastínit její vývoj a možné způsoby její realizace. Pro uvedení problematiky posílené spolupráce do konkrétní roviny jsem přistoupila ke stručnému exkurzu k pravomocem Evropské unie, jelikož nástroj posílené spolupráce nelze využít ve všech oblastech pravomocí. Těžiště této kapitoly spočívá mimo jiné ve shrnutí vývoje institutu posílené spolupráce a vnímání jeho využití některými dřívějšími politiky. I přes hojnou polemiku nebyl tento nástroj zatím hojně využíván.

Rovněž z důvodů minima praktických zkušeností s jeho využitím je samotný institut posílené spolupráce stále opředen mnoha neznámými, proto je možné provést jeho zhodnocení v této práci pouze v teoretické rovině. Dle mého názoru jeho nespornou výhodou je pružnost při řešení politických a ekonomických problémů. Skupina států účastnících se posílené spolupráce si sama stanoví cíle, se kterými se ztotožňuje, má zájem na užší integraci a aktivně se jí snaží dosáhnout. Tyto státy jsou dle mého názoru pro dosažení cílů více nakloněny nalézat kompromisní řešení. Další výhodu spatřuji v tom, že posílená spolupráce je vždy otevřená účasti dalších členských států. Původní nesouhlas s integrací mohou členské státy později přehodnotit. Institut tedy fakticky může sloužit jako prostředek pro překlenutí „krizového období“, kdy se některé členské státy rozhodnou zapojit až později (například na základě faktických zkušeností s posílenou spoluprací v konkrétní oblasti). Jsem toho názoru, že posílená spolupráce může být navázána pouze v oblastech, které jsou společné určité skupině členských států nebo regionům, což jim umožní čelit potížím, které se ostatních členských států či regionů nedotýkají. Tento nástroj garantuje, že členské státy nebudou muset hledat jiné způsoby mimo právní rámec

Evropské unie, aby mohly vzájemně spolupracovat. Jiné formy integrace by mohly znesnadnit pozdější přístup dalším členským státům.

Co však z mého pohledu hodnotím negativně je případné nadužívání tohoto institutu. Tento přístup by znamenal akceptaci myšlenky, že v Evropské unii si nejsou všechny státy rovny, protože mezi nimi budou stávající rozdíly přetrvávat a dokonce se více prohlubovat. Ve svém důsledku může tento přístup vyústit i v rozštěpení Evropské unie na dva proudy – část států se bude integrovat rychle, a tím se stane jakýmsi průkopníkem nového směřování Evropské unie, zatímco zbývající členské státy se budou muset posléze podřídit tomuto směřování. Otázkou stále zůstává, zda by hojně využívaná posílená spolupráce nepřinášela „členství druhé kategorie“. Názory členských států, které k užší integraci přistupují neochotně, by mohly být přehlíženy v oblastech společných. Posílená spolupráce by chtě nechtě posílila spíše národní zájmy nebo zájmy jednotlivých skupin a mohla vést k odklonu vnímání EU jako celku. Integraci by ovlivňovaly velké státy a malé státy by byly v situaci, kdy reálně nemohou ovlivnit vývoj evropské integrace. Využití institutu by mělo z mého pohledu do budoucna představovat pouze výjimečné řešení. Integrace by měla primárně probíhat společnými silami a „tvrdé jádro“ by z mého pohledu nemělo být příliš posilováno, jelikož by mohlo snadno dojít k situaci, kdy některé členské státy již nikdy nedohoní ty, které mají ekonomické předpoklady integrovat se rychleji. A je poté otázkou, jestli by tento přístup nebyl odklonem od idey vytvoření jednotné Evropy. Můj názor je samozřejmě do jisté míry ovlivněn tím, že jsem občankou malého členského státu EU, a pokud bych se přiklonila k myšlence posilování „tvrdého jádra“, dobrovolně bych zařadila vlastní stát do pozadí. Je pravděpodobné, že například němečtí nebo francouzští občané budou v tomto ohledu zastávat jiné stanovisko. Domnívám se, že Evropskou unii tvoří členské státy s podobnými kulturními a společenskými hodnotami,

jejichž politický vývoj byl z menší či větší části ovlivněn historickými událostmi. Evropská unie by však měla být z pohledu zahraničních investorů vnímána jako jeden celek, nikoliv jako pár států stojících v popředí a za nimi poletující státy ostatní. Aby byla idea jednotné Evropy naplněna, je dle mého názoru třeba snažit se nalézat kompromisy ve sporných otázkách a v případě nevole na straně některých členských států ji akceptovat i za cenu pomalejší integrace.

Další negativní aspekt při využívání posílené spolupráce nikoliv jako nástroje výjimečného spatřuji v tom, že by mohlo dojít k ochromení institucí EU, jelikož by se tvořilo „dvojí právo“, právní systém EU by byl komplikovanější, nepřehledný a pro občany členských států vzdálenější, což by mohlo vyústit v jejich větší nedůvěru v unijní právo.

Co se týče perspektiv posílené spolupráce, domnívám se, že v budoucnu nelze očekávat nárůst jejího využití v oblastech, kde se při přijímání legislativního opatření uplatní řádný legislativní postup. Spíše se domnívám, že prostor pro využití posílené spolupráce skýtají oblasti politicky citlivé, kde se uplatní jednomyslnost hlasování v Radě EU. Posílená spolupráce by ve finále mohla být využita jako prostředek, jak tuto proceduru obejít. Teoreticky by využití posílené spolupráce mohlo i pro oblast postupné harmonizace daní představovat vhodný nástroj, jehož však nejsem příznivcem. Domnívám se, že zejména v tak politicky citlivé oblasti, jakou zdanění beze sporu je, je třeba jednotného postupu a respektu k názorům všech členů Unie. Přijatá opatření by měly vždy být výsledkem kompromisu mezi všemi členskými státy, a to i za cenu pomalejších pokroků.

Lze shrnout, že jsem příznivcem posílené spolupráce v případech, kdy určité regiony řeší specifické problémy a rády by přijaly jednotný přístup. Je zbytečné, aby byla v tomto ohledu přijata celounijní úprava, když těmto

specifickým problémů čelí pouze některé státy. V jiných oblastech je primárně nutné snažit se nalézt kompromis, a pokud to není možné, použít posílenou spolupráci jako zcela výjimečný nástroj. Praktické dopady posílené spolupráce jsou ilustrovány v kapitole 5 v rámci návrhu daně z finančních transakcí.

5 Exkurz k harmonizaci vybraných nepřímých daní

Ačkoliv z názvu této práce vyplývá, že se bude zabývat přímými daněmi, považuji za vhodné uvést krátký exkurz k vývoji harmonizace některých nepřímých daní. Hlavním důvodem je skutečnost, že harmonizace nepřímých daní bylo již úspěšně dosaženo, i přestože samotný proces harmonizace nebyl snadný a trval mnoho let. Domnívám se, že proces harmonizace nepřímých daní by v jistém ohledu mohl sloužit jako inspirace i pro harmonizaci daní přímých.

5.1 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Již od samého počátku poválečné evropské integrace patřila kooperace v hospodářské oblasti mezi hlavní cíle nadnárodní spolupráce. Evropské hospodářské společenství založené v březnu 1957 tzv. Římskými smlouvami[103] si kladlo za cíl zavést společný trh, celní unii a rozvíjet společné politiky. Společný trh měl vzniknout v rámci dvanáctiletého přechodného období[104] a měl fungovat jako trh jediného státu. Tím vyvstala potřeba podrobit stávající systémy zdanění v jednotlivých členských státech důkladné analýze a vyhodnotit, zda jimi používané daňové předpisy nenarušují hospodářskou soutěž a nebrání volnému pohybu zboží a služeb. V šedesátých letech minulého století členské země tehdejšího Evropského hospodářského společenství využívaly dva systémy nepřímého zdanění, a to daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) a daň z obratu.

[103] Pojmem „římské smlouvy“ rozumíme dvě smlouvy podepsané v březnu 1957 v Římě, a to Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství a Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii.
[104] Srov. čl. 8 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství.

Systém daně z přidané hodnoty funguje tak, že na zboží je uvalena všeobecná daň ze spotřeby na přidanou hodnotu produkce, tedy v každém stupni produkce je státu odvedena stejná daň. Produkt je zdaňován bez ohledu na délku výrobního řetězce. Surovina (např. ovoce) má nižší hodnotu než finální produkt (např. ovocná marmeláda) a dani podléhá pouze tzv. přidaná hodnota produkce. Poplatníkem daně bude v tomto systému konečný spotřebitel, kterému bude cena produktu navýšena o daň z přidané hodnoty. *Systém daně z obratu* naopak zohledňuje délku výrobního a distribučního řetězce. Jak se správně uvádí D. Nerudová: *„Daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce"*[105]. Daň se vypočítá určitým procentem z hodnoty výrobku, která se díky zpracování navyšuje. Surovina (např. mléko) má nižší hodnotu než finální produkt (např. čokoláda). Poplatníkem daně je každý článek v distribučním řetězci.[106] U daně z obratu nelze konečnou daň přesně stanovit, jelikož dochází k jejímu navyšování průběžně v návaznosti na počet subjektů, které se zhotovení výrobku zúčastní.

Na základě analýzy stávajících platných daňových předpisů Evropskou komisí byly tehdejší předpisy označeny za neodpovídající. Z toho důvodu vyvstala potřeba jejich harmonizace v zájmu fungování společného trhu. Systém daně z obratu byl shledán pro fungování společného trhu jako nevhodný, jelikož nebyl s to zaručit daňovou neutralitu. Systém daně z přidané hodnoty se jevil jako příznivější, jelikož byl jednodušší a neutrální, protože daň byla vybírána co nejvšeobecněji a uvalena na všechny stupně výroby, distribuce i na poskytování služeb. Fakticky by změna systému nepřímého zdanění měla mít za výsledek, že obdobné zboží bude v každém členském státě podrobeno stejné dani bez

[105] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 37. ISBN 978-80-7478-626-6.
[106] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 37-38. ISBN 978-80-7478-626-6.

ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce. V rámci obchodu mezi členskými státy bude poté zřejmá přesná výše daně a tím bude umožněno její přesné vyrovnání.[107]

Systém daně z přidané hodnoty umožňuje dva přístupy ve zdaňování: princip země určení a princip země původu. *Princip země určení* znamená, že se zboží a služby podléhají dani až v zemi konečné spotřeby. Princip země původu znamená, že zboží a služby podléhají dani ve státě původu. Každý přístup má svá pozitiva a negativa: pro princip země určení je důležitá ekonomická spolupráce mezi jednotlivými státy, protože jinak by mohlo docházet ke dvojímu zdanění (i nezdanění) zboží (stát, ze kterého se zboží dováží, by aplikoval zásadu země původu a stát, kam se zboží dováží, by aplikoval zásadu země určení). Většina zemí tudíž shodně využívá princip země určení a vývoz osvobozují od daně a dovoz dani podrobují. *Princip země původu* vyžaduje jednotné sazby daně, protože jinak může dojít k narušení hospodářské soutěže (např. totožné zboží by se prodávalo v tomtéž státě s rozdílnou výší daně, tedy i konečné ceny, dle místa původu).[108] V současné době se stále uplatňuje princip země určení, ačkoliv ve své době byl přechod na princip země původu jedním z nejdůležitějších cílů Evropské komise. Dosavadní využití principu země určení se ale fakticky velmi osvědčil. Členské státy mohou i nadále v rámci stanovených mantinelů volit daňové sazby. Podle akčního plánu Komise[109] by se modernizací systému DPH na využití principu země původu nemělo nic změnit.

[107] Srov. preambule První směrnice Rady (67/227/EHS) ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
[108] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 41. ISBN 978-80-7478-626-6.
[109] K akčnímu plánu Komise v oblasti DPH viz níže.

Co se týče legislativy v této oblasti, na prvním místě je třeba uvést První směrnici č. 67/227/EHS (dále také „První směrnice Rady o DPH“), která ve svém článku 2 zavázala členské státy k nahrazení systému daně z obratu systémem daně z přidané hodnoty, a to nejpozději k 1. 1. 1970.[110] Od nabytí účinnosti nové právní úpravy nesmí členské státy zavádět nebo ponechávat v platnosti jakékoliv jiné nepřímé daně, které by mohly dani z přidané hodnoty konkurovat.[111] Stanovení sazby daně zůstalo v pravomoci členských států. V pořadí druhá směrnice č. 67/228/EHS (dále také „Druhá směrnice Rady o DPH“), přinesla definici předmětu daně z přidané hodnoty a vymezila základní terminologii.[112] Zároveň umožnila členským státům právo přijmout zvláštní režim pro malé podniky.[113] Určení sazby daně je ponecháno v pravomoci členských států, rovněž jako možnost vybrat určité druhy zboží či služeb, které budou podrobeny zvýšené nebo snížené sazbě daně.[114] Následující směrnice: Třetí směrnice Rady o DPH (69/463/EHS)[115], Čtvrtá směrnice Rady o DPH (71/401/EHS)[116] a Pátá směrnice Rady o DPH (72/250/EHS)[117] reagovaly na problémy se zavedením daně z přidané hodnoty v Itálii a Belgii, které se obávaly nenaplnění příjmové stránky jejich rozpočtů. V Belgii byla do té doby vybírána daň z obratu prostřednictvím kolků a změna systému výběru daně by mohla znamenat

[110] Srov. čl. 1 První směrnice Rady (67/227/EHS) ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.
[111] Srov. čl. 1 První směrnice Rady o DPH.
[112] Srov. čl. 2 až 8 Druhé směrnice Rady (67/228/EHS) ze dne 11. dubna 1967 o harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty.
[113] Srov. čl. 14 Druhé směrnice Rady o DPH.
[114] Srov. čl. 9 Druhé směrnice rady o DPH.
[115] Třetí směrnice Rady (69/463/EHS) ze dne 9. prosince o harmonizaci právní předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech.
[116] Čtvrtá směrnice Rady (71/401/EHS) ze dne 20. prosince 1971 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.
[117] Pátá směrnice Rady (72/250/EHS) ze dne 4. července 1972 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.

ohrožení příjmů státního rozpočtu. Itálie se pokusila daň z přidané hodnoty promítnout do i tak nezbytné daňové reformy, ale tím byly posíleny obavy z jejího zamítnutí z politických důvodů. Belgii se nakonec podařilo přejít na systém daně z přidané hodnoty v roce 1971, Itálii až v roce 1973.[118] Implementací První a Druhé směrnice Rady o DPH byl završen první krok v harmonizaci nepřímého zdanění, kdy byla harmonizována struktura DPH, ale i nadále vykazovaly systémy v jednotlivých členských zemích jisté odlišnosti. Za zásadní dokument ve vývoji harmonizace nepřímého zdanění je považována Šestá směrnice Rady o DPH (77/388/EHS)[119], která stanovila přesná pravidla pro určení základu daně. Do doby jejího zrušení v roce 2006 byla novelizována více než třicetkrát a byla na ni navázána další unijní legislativa.[120]

V případě harmonizace daně z přidané hodnoty bylo do dnešního dne dosaženo nejlepších výsledků. Harmonizace struktury daně z přidané hodnoty byla dokončena implementací Šesté směrnice Rady o DPH do vnitrostátního daňového práva. Harmonizace daňové sazby byla dalším krokem.[121] Harmonizace struktury daně je vždy snazší než harmonizace konkrétní sazby daně. Daňová sazba je vnímána jako státní privilegium a snaha její sjednocení v určitém „společenství“ bývá chápána jako pokus o zásah do této výsady. Výnosy z nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů veřejných rozpočtů a členské státy se mohou obávat, aby jejich rozpočty nebyly po příjmové stránce ohrožené. Komise, jakožto „strážkyně unijního

[118] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 43. ISBN 978-80-7478-626-6.
[119] Šestá směrnice Rady (77/388/EHS) ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.
[120] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2013, s. 142. ISBN 978-80-7201-925-0.
[121] HAASE, Florian. *Internationales und Europäisches Steuerrecht.* 4. vyd. Hamburg: C.F.Müller, 2014, s. 342. ISBN 978-3-8114-9351-3.

práva“, je z pochopitelných důvodů zdrženlivá vymáhat transpozici daňových směrnic a jejich dodržování.[122] Tehdejší Evropské hospodářské společenství muselo dobře zvážit strategii, jakou by se mělo docílit harmonizace daňových sazeb. Jistou předlohou jim byly Spojené státy americké, kde se daňové sazby nepřímých daní mezi přímo sousedícími státy liší až o 5 procentních bodů, a přesto nedochází k tržním deformacím. Novou strategií Evropského hospodářského společenství byla z hlediska mezinárodního daňového práva tedy namísto harmonizace spíše daňová aproximace (k těmto pojmů viz kapitola 4), která spočívala ve stanovení počtu daňových sazeb a pásmu, ve kterém se bude daňová sazba pohybovat.[123] Směrnice Rady 92/77/EHS[124] poprvé stanovila minimální výši[125] pro standardní sazbu 15 % a pro snížené sazby (které mohly být maximálně dvě) výši minimálně 5 %, přičemž snížená sazba mohla být uvalena pouze na taxativně stanovené zboží či služby[126]. V současné době daňové sazby DPH upravuje Směrnice Rady 2006/112/ES, která minimální standardní sazbu DPH a snížené sazby stanoví obdobně.[127]

Jisté negativum stávajícího systému je jeho roztříštěnost a komplikovanost pro investory z nečlenských zemí EU, které zároveň otevírají prostor pro daňové úniky. Mezi zdaněním tuzemského (unijního)

[122] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 49. ISBN 978-80-7478-626-6.
[123] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. Daňaři online [online]. 2005. [cit. 2016-05-14]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/?search_query=$issue=1I7.
[124] Směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH).
[125] Srov. čl. 1 odst. 1 Směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH).
[126] Srov. příloha H Směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH).
[127] Srov. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu o společném systému daně z přidané hodnoty.

zboží a služeb a zdaněním zahraničních komodit panují rozdíly a zboží lze mnohdy pořídit i bez DPH. Komise EU proto předložila v dubnu 2016 akční plán[128], který si klade za cíl stávající systém DPH zmodernizovat. Reforma by měla systém DPH zjednodušit, aby byl pro podniky přístupnější. Zároveň by reforma měla znesnadnit daňové úniky. Rozdíl mezi očekávanými příjmy z DPH a jejich skutečným výběrem představuje 170 biliónů EUR za každý rok. Přičemž každoroční ztráta v důsledku přeshraničního podvodu činí dle statistiky provedené společností Ernst&Young celých 50 biliónů EUR. V průběhu let 2016 a 2017 Komise předloží konkrétní návrhy legislativních aktů, které se pokusí změnit systém výběru DPH tak, aby byl odolnější vůči daňovým podvodům. Uvažuje se o změnách pravidel týkající se nulové nebo snížené sazby DPH. Aktuálně existující seznam v příloze III směrnice Rady 2006/112/ES společném systému daně z přidané hodnoty (jedná se v podstatě pouze o přepis Šesté směrnice Rady o DPH, která se stávala díky mnoha novelizacím nepřehlednou) by byl buď pravidelně aktualizován dle potřeb členských států, či by byl kompletně zrušen. Komise by však musela navrhnout konkrétní záruky, které by na vnitřním trhu garantovaly nekalou daňovou soutěž.

5.2 Daň z finančních transakcí – počátek jednotného zdanění finančního sektoru v EU?

Diskuze o zavedení nové daně z finančních transakcí uvnitř Evropské unie nabyla na významu v souvislosti s odstraňováním následků světové finanční krize v letech 2007 až 2010. Koncept daně založené na

[128] Evropská komise [online]. 2016. [cit. 2016-05-14] Sdělení Komise ze dne 7. 4. 2016 Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu o DPH – vytvoření jednotného evropského prostoru pro DPH. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/action_plan/com_2016_148_en.pdf.

uskutečněných transakcích však není ničím novým. Zcela první teoretické úvahy týkající se této daně jsou spjaty se dvěma americkými ekonomy Johnem Maynardem Keynesem a Jamesem Tobinem. John M. Keynes[129] přišel s myšlenkou daně z finančních transakcí jako jisté pojistky proti spekulativním obchodům na burze, které mohou poškodit ekonomiku státu. Příliš snadný vstup pochybných subjektů k obchodování na burze může vyústit ve zvýšení množství spekulativních obchodů. Cílem obchodů na burze by naopak měly být dlouhodobé investice. Obchody na burze přirovnal ke hrám v kasinu, které by v zájmu celé společnosti měly být veřejnosti nepřístupné a drahé.[130] James Tobin, držitel Nobelovy ceny za ekonomii (konkrétně za analýzu finančních trhů a jejich vztahu k rozhodování o nákladech, zaměstnanosti, výrobě a cenách)[131] se o několik desítek let později navázat na myšlenku J. M. Keynese. Navrhoval zavést daň ze spekulativních finančních transakcí na devizových trzích a tím

[129] J.M. Keynes byl jedním z nejvýznamnějších ekonomů minulého století a zakladatelem nového ekonomického směru tzv. keynesiánství. Proslavil se myšlenkou, že tržní ekonomika nemůže fungovat pouze na základě samoregulace trhu, naopak pro podporu ekonomiky jsou důležité státní intervence. Orgány státu by měly sledovat vývoj ekonomiky a v případě potřeby zasáhnout. Keynesiánství vzniklo jako reakce na světovou hospodářskou krizi ve 20. a 30. letech 20. století. Hlavní důraz klade na správnou fiskální politiku státu. V době ekonomické prosperity by stát měl vytvářet přebytky, které v případě ekonomické krize slouží k úhradě případného schodku v době krize.

[130] *„It is usually agreed that casinos should, in the public interest, be inaccessible and expensive. And perhaps the same is true of Stock Exchanges. The introduction of a substantial Government transfer tax on all transactions might prove the most serviceable reform available, with a view to mitigating the predominance of speculation over enterprise in the United States.“* Více viz:
SUMMERS, Lawrence. SUMMERS, Victoria.When Financial Markets Work too Well: A Cautious Case for a Securities Transaction Tax. In: EDWARDS, Franklin. *A Special Issue of the Journal of Financial Services Research*. 1. vyd. Dordrecht: Kluwer Academic Publisher, 1989, s. 164-165. ISBN 978-94-010-7483-4.

[131] Nobelprize.org [online]. 2016. [cit. 2016-04-02] James Tobin – Facts. Dostupné z WWW: http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1981/tobin-facts.html.

zajistit snížení státního zadlužení. Jeho návrh se však nesetkal s příliš velkým úspěchem.[132]

Reálnou zkušenost se zavedením daně z finančních transakcí má Švédsko, které se ji pokusilo v osmdesátých letech aplikovat. Daň však byla pro neúspěch v roce 1991 zrušena. Švédská daň byla navržená tak, že zdaňovala pouze transakce uskutečněné na švédském území, což mělo za následek, že nebyla dostatečně účinná a vyústila k přesunu obchodů ze Švédska do Londýna a New Yorku. Dle studie provedené švédským ekonomem působícím na švédském ministerstvu financí byly předmětem daně zpočátku jen transakce s akciemi a daňová sazba činila 0,5 %. V roce 1986 byla daň zdvojnásobena, což mělo za následek pokles obchodů až o 30 %. Transakce s jedenácti nejvíce obchodovanými akciemi klesl v průběhu roku o 60 % a je vysoce nepravděpodobné, že by tak prudký pokles odrážel pouze změny ve spekulativních obchodech. V roce 1989 došlo k rozšíření předmětu daně i na transakce s dluhopisy, což vedlo ke snížení těchto transakcí až o 85%. Daňový výnos byl menší než 5% z odhadovaného výnosu.[133] Navýšení daňové sazby a rozšíření daňového objektu vyvolalo silnou reakci v podobě vyhýbání se transakcím na švédských finančních trzích a více než polovina objemu všech transakcí byla přesunuta do Londýna. Po zrušení daně došlo k návratu transakcí zpět do Švédska. Ve Švédsku zavedení nové daně postihující transakce s cennými papíry mělo převážně negativní dopady: odliv kapitálu, změna chování investorů a výrazně nižší daňové výnosy než bylo odhadováno.[134]

---

[132] SCHOENBAUM, Thomas. *The Age of Austerity: The Global Financial Crisis and the Return to Economic Growth* . 1. vyd. Cheltenham: Edward Elgard Publishing, 2012, s. 132-133. ISBN 978-1-78195-144-6.

[133] Financial Times [online]. 2013. [cit. 2016-05-29] We tried a Tobin tax and it didn't work. Dostupné z WWW: http://www.ft.com/intl/cms/s/0/b9b40fee-9236-11e2-851f-00144feabdc0.html#axzz4AROY636V.

[134] Bundeszentrale für politische Bildung. [online]. 2012. [cit. 2016-05-29] Finanztransaktionssteuer - Möglichkeiten und Grenzen. Dostupné z WWW:

Evropská unie se k myšlence daně postihující finanční transakce vrátila v souvislosti a reakcí na následky světové krize, která vznikla v návaznosti na americkou hypoteční krizi v roce 2007.[135] V souvislosti s globální ekonomickou krizí vyvstala myšlenka, že finanční sektor byl jejím hlavním viníkem a z toho důvodu by se měl spravedlivým způsobem participovat na odstranění škod. Zdanění finančního sektoru by mohlo přispět k posílení stability finančních trhů a omezení negativních účinků jejich rizikového chování.[136] Zavedení nové daně je zároveň přímo spojené s plánovanou rozsáhlou reformou regulace sektoru finančních služeb a dohledu nad evropskými finančními trhy a důležitým krokem v harmonizaci dalších daní na poli EU. Evropská unie se nenechala odradit švédskou negativní zkušeností a v říjnu 2010 učinila krok k zavedení nové daně. Jejím hlavním přínosem by mělo být vytvoření nového vlastního zdroje příjmů Evropského rozpočtu a také již výše zmíněné přispění finančního sektoru ke zmírnění finančních důsledků finanční krize. V reakci na otřesy na světových finančních trzích, které vyústily ve ztrátu důvěry účastníků trhu ve finanční sektor, se mnohé členské státy Evropské unie rozhodly vytvořit systémy poskytující záruky pro krizová období. Právě nekoordinovaná

---

http://www.bpb.de/apuz/126031/finanztransaktionssteuer-moeglichkeiten-und-grenzen?p=all.

[135] Americká hypoteční krize je mnohdy považována za příčinu globální ekonomické krize v letech 2008-2009. Hypoteční krize v USA vznikla jako reakce na tzv. internetovou bublinu či internetovou horečku (anglický termínem „dot-com bubble“). V 90. letech minulého století došlo k rozkvětu informačních technologií a společnosti, které se touto oblastí zabývaly, dokázaly přilákat velké investice. Řada těchto společností však neměla dobře promyšlenou obchodní strategii, brzy zkrachovala a jejich akcie ztratily na hodnotě. Společnosti buď úplně zbankrotovaly anebo musely projít restrukturalizací, což vedlo ke snížení počtu jejich zaměstnanců, snížení dalších investic, snížení spotřeby domácností a tím k poklesu HDP. Americká centrální banka v reakci na vzniklou situaci snížila úrokovou sazbu v 6% na 1%, která zůstala takto nízká několik let. Tohoto jevu využily domácnosti, které by do té doby za „standardních úrokových sazeb“ neměly šanci si nemovitost pořídit. Došlo ke zvýšení počtu prodaných nemovitostí a tím ke zvýšení ceny nemovitostí obecně. Více k jednotlivým spouštěčům světové hospodářské krize viz: LUNGOVÁ, Miroslava. Hospodářská krize 2008-2009: Analýza příčin. *E+M Ekonomie a management.* Roč. 2011, č. 2, s. 22-30. ISSN 1212-3609.

[136] Srov. Bod 1 Preambule Návrhu směrnice Rady KOM(2011) 594 ze dne 28. 9. 2011 o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES.

jednání členských států v přijímání opatření tohoto druhu by mohly vyústit v daňovou arbitráž na území Evropské unie a možnost dvojího zdanění, či naopak nezdanění.[137] Komise v roce 2010, kdy vydala Sdělení Komise COM (2010)549 o zdanění finančního sektoru (dále také „Sdělení Komise o zdanění fin. sektoru“)[138]. Již v tomto Sdělení Komise zdůrazňuje snahu zajistit rovnoměrné zdanění finančního sektoru ve srovnání s jinými sektory (zvlášť s přihlédnutím ke skutečnosti, že většina finančních služeb je osvobozena od DPH) a také vytvořit instrumenty, které by finanční instituce odrazovaly od příliš rizikových transakcí.

V září roku 2011 byl představen první Návrh směrnice Rady o společném systému daně z finančních transakcí[139] (dále také „Návrh směrnice o dani z finančních transakcí“). Evropská unie si kladla za cíl přispět k mezinárodním úvahám o zdanění finančního sektoru a v ideální případě představit koncept, který by otevřel cestu ke spolupráci např. v rámci uskupení G-20[140]. Problematiku je vhodné řešit na unijní úrovni zejména proto, že dosud přijatá vnitrostátní opatření zavádějící zdanění finančních transakcí byla nastavena chybně, což vedlo k přemisťování činností či přímo institucí. Daň se rovněž uplatňovala pouze na omezený

[137] VONDRÁČKOVÁ, Aneta. K právní povaze daně z finančních transakcí. In: PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. KOHAJDA, Michael a kol. *Vybrané instituty finančního práva v roce 2014.* Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2015. s. 169. ISBN 978-80-87382-62-2.

[138] Sdělení Komise KOM(2010) 549 Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a výboru regionů ze dne 07. října 2010 o zdanění finančního sektoru.

[139] Návrh směrnice Rady KOM(2011) 594 ze dne 28. 9. 2011 o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES.

[140] G-20 představuje skupinu dvaceti státu s největšími ekonomikami světa. Skupina se pravidelně schází jedenkrát za rok a umožňuje ministrům financí či guvernérům centrálních bank diskutovat o klíčových mezinárodních ekonomických otázkách. Více k fungování a organizaci G20 viz: http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/545712/EPRS_BRI%282015%29545712_REV1_EN.pdf.

okruh transakcí, což ve snaze vyhnout se zdanění vedlo k využití jejich nezdaňovaných substitutů.[141]

Již od počátku projednávání tohoto návrhu na zasedání příslušné formace Rady EU[142] bylo zřejmé, že mezi členskými státy bude obtížné dosáhnout jednomyslné shody. Některé členské státy se však myšlenky zavedení jednotného systému zdanění finančních transakcí nechtěly vzdát. Francie s účinností od 1. 8. 2012 zavedla tři daně na finanční transakce: daň z nabytí akcií obchodovatelných na kapitálovém trhu, které jsou emitovány ve Francii usazenými právnickými osobami; daň z vysokofrekvenčního obchodování[143]; daň z některý druhů swapů úvěrového selhání[144]. Daňové

[141] Srov. Bod 3.2 důvodové zprávy k Návrhu směrnice Rady KOM(2011) 594 ze dne 28. 9. 2011 o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES.

[142] Rada pro hospodářské a finanční věci, neboli Rada ECOFIN je jednou z formací Rady EU. Účastní se jí ministři financí a hospodářství členských států EU a příslušní evropští komisaři. Rada ECOFIN koordinuje hospodářskou politiku, finanční trhy, daňové otázky a ve spolupráci s Evropským parlamentem sestavuje unijní rozpočet na další rok. Rada zasedá obvykle jedenkrát měsíčně v Bruselu, případně v Lucemburku. Rozhodování probíhá kvalifikovanou většinou, v případě daňových otázek jednomyslně.
Více informací viz http://www.consilium.europa.eu/cs/council-eu/configurations/ecofin/.

[143] Přesná definice vysokofrekvenčního obchodování je předmětem odborných diskuzí. Tímto pojmem obecně rozumíme obchodování prostřednictvím automatizovaného systému, který generuje podle předem zadaného algoritmu příkazy na nákup a prodej finančních nástrojů. Obchody jsou realizované ve velmi krátkých intervalech, dokonce i několik stovek obchodů za sekundu. Tento způsob obchodování je stále populárnější, ale nepřináší pouze výhody. Například mnohdy dochází k zahlcení trhu jednotlivými příkazy nebo k manipulaci s cenou. Automatizovaný systém vybízí obchodníky, aby na něj stoprocentně spoléhali. Nastavení počítačového systému však musí být provedeno vysoce pečlivě, protože i jedno chybné nastavení algoritmu může vést k velkým ztrátám. Jako příklad lze uvést případ banky Knight Capital Group LLC, která v srpnu 2012 přišla o 460 milionů dolarů během 45 minut.
Postoj regulátorů finančních trhů k vysokofrekvenčnímu obchodování je spíše negativní a snaží se proto prosazovat přijetí opatření k jeho omezení. Například Evropská centrální banka vydala v roce 2012 stanovisko, ve kterém na jednu stranu uznává legitimní účel tohoto obchodování, na druhou stranu se ale obává zvyšování volatility trhu a tím i ohrožení stabilitu finančních trhů. Evropská centrální banka tedy požaduje přísné sledování tohoto způsobu obchodování.
Více k problematice vysokofrekvenčního obchodování viz http://www.investopedia.com/financial-edge/0113/has-high-frequency-trading-ruined-the-stock-market-for-the-rest-of-us.aspx.
Více k případu Knight Capital Group LLC viz: http://www.sec.gov/litigation/admin/2013/34-70694.pdf.

sazby činí: z nabytí kótovaných akcií 0,1 % z kupní ceny akcie; z vysokofrekvenčního obchodování 0,01 % z hodnoty zrušeného nebo změněného příkazu vydaného automatickým systémem k nákupu či prodeji, které přesáhnou stanovenou hodnotu; a ze swapu úvěrového selhání 0,01 % hodnoty swapu.[145] I další členské státy vyjádřily rozhodnutí novou daň zavést. S ohledem na neprůchodnost návrhu na unijní úrovni vyjádřilo jedenáct členských státu požadavek zavést v této oblasti posílenou spolupráci. Komise tedy na základě požadavku Belgie, Německa, Estonska, Řecka, Španělska, Francie, Itálie, Rakouska, Portugalska, Slovinska a Slovenska předložila Radě návrh na povolení posílené spolupráce v této oblasti[146]. Rada ECOFIN po obdržení souhlasu Evropského parlamentu s posílenou spoluprací povolila posílenou spolupráci v oblasti daně

Ke stanovisku Evropské centrální banky více viz: https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/c_16120120607cs00030022.pdf.

[144] Swap úvěrového selhání patří mezi základní úvěrové deriváty. Jejich hlavní funkcí je zajištění proti selhání dluhového produktu, například dluhopisu či úvěru, a přenosu odpovědnosti za nesplacení na jiný subjekt. Jejich využití lze uvést na příkladu, že subjekt A si koupí dluhopis subjektu B. Subjekt A se ovšem obává, aby subjekt B byl v době splatnosti dluhopisu solventní. Proto si může koupit ochranu před tímto selháním ve formě kontraktu s dalším subjektem, kterým ve většině případů bývá finanční instituce. Tomuto subjektu se subjekt A zaváže, že mu poskytne určitou část nominální hodnoty dluhopisu, a finanční instituce se mu v případě neplnění ze strany subjektu B zaručí, že odkoupí dluhopis za nominální hodnotu nebo uhradí rozdíl mezi aktuální a nominální hodnotou (vzhledem k tomu, že subjekt B není schopen dostát svým závazků a je tedy pravděpodobně v úpadku, bude rozdíl mezi aktuální a nominální hodnotou značný). Tento derivát sice nemůže být obchodován na burze, ale je převoditelný a může být tedy obchodován na mimoburzovním trhu (tzv. OTC-trhu). Díky své převoditelnosti může být tento derivát využit i za účelem spekulací, např. na vznik úvěrové události či růst/pokles úvěrového rizika referenčního emitenta (tedy ve výše uvedeném případě subjektu B). Právě z důvodu častého zneužívání tohoto druhu derivátů a tím určitému podílu na vzniku ekonomické krize v roce 2008 je patrná celosvětová snaha o jeho regulaci či kompletní zákaz.

Více k této problematice viz: REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2014. s. 576-578. ISBN 978-80-247-3671-6.

[145] Clifford Chance [online]. 2012. [cit. 2016-04-06] The Financial Transactions Tax introduced in France. Dostupné z WWW: https://www.cliffordchance.com/briefings/2012/03/the_financial_transactionstaxintroduced i.html.

[146] Návrh rozhodnutí Rady, kterým se povoluje posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí COM(2012) 631 final.

z finančních transakcí v lednu 2013[147]. Komise po povolení posílení spolupráce přednesla nový návrh, kterým se posílená spolupráce provede.[148] Tento nový návrh vychází z původního návrhu z roku 2011 s několika drobnými úpravami, například doplnění „zásady usazení“ o „zásadu emise“[149].

Nezúčastnivší se členské státy se k povolení posílené spolupráce postavily nejednotně. Velká Británie se staví k zavedení daně z finančních transakcí odmítavě a je jejím největším kritikem. Dne 18. 4. 2013 podala žalobu na neplatnost na základě čl. 263 SFEU k Soudnímu dvoru a domáhala se zrušení rozhodnutí Rady, kterým byla posílená spolupráce v této oblasti povolena. Velká Británie v žalobě argumentovala, že přijetím tohoto rozhodnutí došlo k porušení primárního práva EU, konkrétně čl. 327 SFEU[150]. Dle Velké Británie však napadené rozhodnutí vyvolává extrateritoriální účinky. Navíc dle Velké Británie došlo k porušení i čl. 332 SFEU, protože napadené rozhodnutí ukládá náklady členským státům, které se posílené spolupráce neúčastní. Ostatních nezúčastněných členských států se nově zaváděná daň může dotknout zejména z důvodu zavedení podmínky emise, která má primárně zabránit přemisťování transakcí do jiných členských států. Žaloba na neplatnost byla Soudním dvorem zamítnuta.[151] Soudní dvůr své rozhodnutí odůvodnil zejména předčasností žaloby. Velká Británie podala žalobu na neplatnost vůči rozhodnutí, které povoluje navázání posílené spolupráce. Toto rozhodnutí však samo o sobě

[147] Rozhodnutí Rady (2013/52/EU) ze dne 22. 1. 2013, kterým se povoluje posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí.
[148] Návrh směrnice Rady COM (2013) 71 ze dne 14. 02. 2013, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí. Dále také „Návrh směrnice o dani z fin. transakcí z roku 2013“.
[149] K obojímu viz níže.
[150] *„Každá posílená spolupráce musí zachovávat pravomoci, práva a povinnosti členských států, které se jí neúčastní. Tyto státy pak nebrání jejímu provádění zúčastněnými členskými státy.“*
[151] Spojené království Velké Británie a Severního Irska v. Rada Evropské unie, rozsudek Soudního dvora ze dne 30. dubna 2014, věc C-209/2013.

neobsahuje zásady zdanění zpochybňované Velkou Británií a ani neobsahuje žádnou úpravu nákladů souvisejícími se zavedení nové daně. Takže finanční otázky nelze přezkoumat před přijetím opatření zavádějících novou daň. Lze konstatovat, že žaloba byla zamítnuta z procesních důvodů.

I Česká republika má k zavedení nové daně od počátku rezervovaný přístup. Hlavní obava plyne z relokace kapitálu z Evropské unie a snížení konkurenceschopnosti EU jako finančního centra. V roce 2013 požádala o vstup do řízení o neplatnost zahájeného Velkou Británií jako vedlejší účastník. V létě 2013 však došlo v České republice ke změně politické situace a vláda učinila rozhodnutí soustředit se pouze na kroky nezbytné k udržení chodu státu. [152]

5.2.1 Struktura navrhované daně

Lze konstatovat, že oblast působnosti navrhované daně je dle Návrhu směrnice o dani z fin. transakcí z roku 2013 koncipována poměrně široce, jelikož se pokouší zdanit transakce spojené s rozsáhlým portfoliem finančních nástrojů, které mohou být navzájem substituty. Smyslem je zejména, aby nedocházelo k vyhýbání se daňovým povinnostem. Objektem navrhované daně z finančních transakcí jsou transakce rozdělené do pěti skupin, a to následovně:

a) Nákup a prodej finančního nástroje před vzájemným započtením nebo vypořádáním;

b) Převod práva nakládat s finančním nástrojem jako vlastník mezi subjekty skupiny a každá rovnocenná operace obnášející přenos

[152] Příloha 152. Usnesení výboru pro evropské záležitosti z 22. schůze konané dne 16. listopadu 2011 k Návrhu směrnice Rady o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES.

rizika spojeného s finančním nástrojem v případech, na něž se nevztahuje bod a);

c) Uzavření derivátových smluv před vzájemným započtením nebo vypořádáním;

d) Výměna finančních nástrojů[153]*;*

e) Dohoda o zpětném odkupu, dohoda o zpětném odprodeji, dohoda o půjčkách a výpůjčkách cenných papírů.[154]

S ohledem na možnosti velké mobility finančních transakcí je nutné pregnantně vymezit širokou oblast působnosti systému navrhované daně. K tomuto účelu slouží uplatnění dvou zásad: „zásady usazení (rezidence)“ a „zásady emise“.

Zásada usazení (rezidence) znamená, že systém se použije na všechny finanční transakce, pokud alespoň jeden účastník transakce je usazen v členském státě účastnícím se posílené spolupráce a že účastníkem je i finanční instituce usazení v takovém státě a jedná na vlastní účet, na účet jiné osoby nebo jménem účastníka transakce.[155] Subjektem daně jsou finanční instituce, které jsou ve směrnici podrobně vymezeny. Zjednodušeně řečeno mezi ně patří například úvěrové instituce, pojišťovny, zajišťovny, subjekty kolektivního investování do převoditelných cenných papírů, penzijní fondy a jiné.[156] Aby byly účastník transakce či finanční instituce považovány za usazené, musí splnit některou z podmínek článku 4 Návrhu směrnice o dani z fin. transakcí z roku 2013, například mít sídlo

[153] Finanční nástroje jsou chápány ve smyslu přílohy I oddílu Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2004/39/ES ze dne 21. dubna 2004 o trzích finančních nástrojů, o změně směrnice Rady 85/611/EHS a 93/6/EHS a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/12/ES a o zrušení směrnice Rady 93/22/EHS. Tedy zejména: převoditelné cenné papíry; nástroje peněžního trhu; opce, futures, swapy, jiné derivátové nástroje, a další.

[154] Srov. čl. 2 odst. 2 písm. a) až e) Návrhu směrnice o dani z fin. transakcí z roku 2013.

[155] Srov. čl. 3 odst. 1 Návrhu směrnice o dani z fin. transakcí z roku 2013.

[156] Srov. čl. 2 odst. 1 bod 8 písm. a) až j) Návrhu směrnice o dani z fin. transakcí z roku 2013.

nebo pobočku v zúčastněném členském státě. Podmínka „usazení“ bude naplněna rovněž tehdy, pokud se finanční instituce zúčastní finanční transakce s finanční institucí usazenou v zúčastněném členském státě (nebo jiným účastníkem transakce, který je v zúčastněném členském státě usazen a jedná na vlastní účet, na účet jiné osoby nebo jménem účastníka transakce a zároveň není finanční institucí). I přestože subjekt podmínky usazení naplní, neznamená to, že je povinen odvést daň z finanční transakce. Musí ovšem prokázat, že mezi ekonomickou podstatou transakce a územím zúčastněného členského státu není dána žádná souvislost.[157]

Zásada emise doplňuje zásadu rezidence a představuje jakousi záruku před přesunem transakcí do jiných jurisdikcí. Proto u transakce s některými finančními nástroji platí právní domněnka, že účastník finanční transakce, který s nimi obchoduje, je pro účely tohoto zdanění považován za „usazeného“ v zúčastněném členském státě, ve kterém byl finanční nástroj emitován.[158] Prakticky to znamená, že se budou zdaňovat i finanční transakce mezi účastníky, kteří nejsou v zúčastněných členských státech usazeni, ale bude se obchodovat cenný papír vydaný v jedné ze zemí účastnící se posílené spolupráce v této oblasti. Bude tedy zdaněna například transakce s dluhopisem, který si mezi sebou prodá česká a britská finanční instituce.

Návrh směrnice stanoví výjimky z oblasti své působnosti. Zavedení nové daně by nemělo v žádném případě negativně ovlivnit měnovou politiku, správu státního dluhu, apod., proto se směrnice nepoužije zejména na transakce uskutečňované Evropskou centrální bankou, centrálními bankami členských států, s Evropským nástrojem finanční stability,

[157] Srov. čl. 4 odst. 3 Návrhu směrnice o dani z fin. transakcí z roku 2013.
[158] Srov. čl. 4 odst. 1 písm. g) tamtéž.

Evropským mechanismem stability, Evropskou Unií při správě svého majetku.[159]

Základ daně je upraven zvlášť pro transakce týkající se derivátových smluv a ostatní transakce. Pro finanční transakce s deriváty platí, že základem daně je pomyslná částka uvedená v derivátové smlouvě v okamžiku finanční transakce (v okamžiku nákupu, převodu, prodeje).[160] U ostatních smluv se vychází z celkového protiplnění za převod.[161] Na tímto způsobem stanovený základ daně se použije daňová sazba dle usazení účastníků transakce. Sazbu daně bychom v souladu s finančně právní teorií mohli označit za poměrnou lineární. Každý zúčastněný členský stát si finálně stanoví daňovou sazbu sám, ale návrh směrnice udává minimální sazby, a to následovně: 0,01 % u finančních transakcí s deriváty, 0,1 % u ostatních finančních transakcí.[162] Podle mého názoru jsou minimální sazby daně přiměřené. K mému překvapení však Evropský parlament tento názor nesdílí a domnívá se, že daňové sazby jsou nastaveny málo ambiciózně. Navrhuje jejich zvýšení pětkrát, tedy na zdanění transakcí s deriváty sazbou 0,05 % a ostatní transakce sazbou 0,5 %.[163]

Vznik daňové povinnosti se odvíjí od okamžiku, kdy transakce proběhne, následná oprava nebo její zrušení neruší vzniklou daňovou povinnost. Daň se odvede daňovým orgánům zúčastněného členského státu, na jehož území je finanční instituce usazena (uplatní se zásada rezidence či emise). Splatnost daně je u transakcí prováděných elektronicky v okamžiku provedení transakce a u transakcí ostatních do tří pracovních dnů. Daňové přiznání je nutné podat do desátého dne následujícího měsíce po měsíci

[159] Srov. čl. 3 odst. 4 tamtéž.
[160] Srov. čl. 7 tamtéž.
[161] Srov. čl. 6 odst. 1 tamtéž.
[162] Srov. čl. 9 odst. 2 tamtéž.
[163] Bod 1 Návrhu usnesení Evropského parlamentu ze dne 24. července 2015 o posílení směrnice, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí.

vzniku daňové povinnosti.[164] Pokud daň nebude včas uhrazena (u elektronických transakcí hned, u ostatních do tří dnů), odpovídají účastníci solidárně, tedy společně a nerozdílně, za zaplacení dlužné daně. Jak uvádím na jiném místě, z tohoto ustanovení dovozuji nepříjemnou povinnost pro klienty, na jejichž účet byla finanční transakce uskutečněna, aby z vlastní iniciativy žádali od finanční instituce potvrzení o zaplacení daně a vyhnuli se eventuálnímu postihu ze strany daňového orgánu.[165] Nelze se tedy ztotožnit s názorem Komise, že zavedení nové daně se občanů nedotkne.

Předběžný odhad daňových výnosů by se měl pohybovat mezi 30 až 35 miliardami EUR.[166] S tímto daňovým výnosem lze dle mého názoru počítat pouze v případě, že v důsledku nového zdanění nedojde k poklesu množství realizovaných finančních transakcí.

Dle plánu z května 2014, kdy deset členských států zopakovalo svůj záměr pracovat na postupném zavedení daně z finančních transakcí, měly být první kroky provedeny nejpozději do 1. ledna 2016.[167] Tento plán však zůstal nenaplněn. V době vypracování této práce je budoucnost společné daně z finančních transakcí stále nejasná a ve své podstatě je její přijetí ohroženo, jelikož pro umožnění posílené spolupráce se musí zúčastnit alespoň devět členských států. V roce 2015 Estonsko upustilo od své účasti na posílené spolupráci s důvodem, že samotné zavedení daně by stálo více

[164] Srov. čl. 11 tamtéž.
[165] VONDRÁČKOVÁ, Aneta. K právní povaze daně z finančních transakcí. In: PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. KOHAJDA, Michael a kol. *Vybrané instituty finančního práva v roce 2014.* Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2015. s. 174. ISBN 978-80-87382-62-2.
[166] Důvodová zpráva návrhu směrnice Rady COM (2013) 71 final ze dne 14. 2. 2013, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí, s. 14.
[167] Rada EU [online]. 2014. [cit. 2016-04-08] Tisková zpráva ze zasedání Rady pro hospodářské a finanční věci ze dne 6. května 2014. Dostupné z WWW: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/142513.pdf.

prostředků než by daň fakticky vynesla.[168] I jiné státy vyjádřily své pochybnosti: Belgická vláda se k zavedení nové daně staví nejednotně, stejně tak Itálie a Slovinsko vyjádřily své pochybnosti, zda je plán vůbec realizovatelný.[169] Pokud by další dva státy od projektu odstoupily, nová daň by prostřednictvím posílené spolupráce nemohla být zavedena. Situace, ve které se ocitly státy Belgie, Itálie a Slovinsko je nezáviděníhodná, jelikož pokud skutečně od projektu odstoupí, budou považovány za „sabotéry".

Česká republika od počátku nepatřila mezi příznivce zavedení nové daně. V České republice nebyl důvod, proč sankcionovat místní finanční instituce za selhání, jelikož v porovnání s jinými státy zde byly dopady krize malé. Česká národní banka ve své Zprávě o finanční stabilitě 2009/2010[170] uvedla, že český finanční systém je zdravý a nebylo nutné jej dotovat ze státního rozpočtu. Český bankovní systém se choval obezřetně a v náporu finanční krize obstál.[171]

5.2.2 Představuje daň z finančních transakcí krok vpřed?

Navrhovaná daň představuje jeden ze způsobů, jak teoreticky zvýšit příjem evropského rozpočtu a zdanit jedny z „viníků" světové globální krize. Dle mého názoru, aby však představovala skutečně funkční nástroj, bude nutné vypořádat se s několika spornými aspekty, které jsou v návrhu

[168] Kurier.at [online]. 2015. [cit. 2016-05-08] Finanztransaktionssteuer: Zehn EU-Staaten einig. Dostupné z WWW: http://kurier.at/politik/ausland/finanztransaktionssteuer-zehn-eu-staaten-inklusive-oesterreich-einig/168.482.458.

[169] Bloomberg.com [online]. 2016. [cit. 2016-05-08] EU Transaction-Tax Plan on Brink as Belgium Inches Toward Exit. Dostupné z WWW: http://www.bloomberg.com/news/articles/2016-05-04/eu-transaction-tax-plan-on-brink-as-belgium-inches-toward-exit.

[170] Česká národní banka [online]. 2010. [cit. 2016-05-08] Zpráva České národní banky o finanční stabilitě 2009/2010. Dostupné z WWW: https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/financni_stabilita/zpravy_fs/FS_2009-2010/FS_2009-2010.pdf, s. 44.

[171] K tomuto více viz: https://www.euroskop.cz/46/16785/clanek/o-ne-zodpovednosti-bank-a-kontrole-rozpoctu/.

obsaženy. Je třeba inspirovat se zkušenostmi jiných států (zejména Švédska), které se daň zavést pokusily, avšak neúspěšně. Je zbytečné, aby se v evropském prostoru opakovaly ty samé chyby. Domnívám se, že zavedení nové daně s sebou z povahy věci přinese pokles likvidity na trhu. Rovněž jsem toho názoru, že nová daň sice zaručí další způsob, jak generovat příjmy do evropského rozpočtu, avšak ve svém důsledku může ovlivnit výnosy z jiných druhů daní, například daně z kapitálového majetku. Pokud obchodníci budou vystaveni vyšším nákladům na uskutečnění konkrétního obchodu, poklesne počet uskutečněných transakcí. Obchodníci nebudou generovat zisk v předpokládané výši, výnos z daní z příjmu bude o to nižší.

Navrhovaná daň by měla přispět k odčinění následků globální krize, k záchraně evropské ekonomiky. Nejedná se však spíše o útok na ni? Obvyklým ekonomickým následkem zavedení jakékoliv daně je omezení zdaňované činnosti (například ekologické daně). Pokud dojde ke zdanění finančních transakcí, nepochybně dojde i k omezení jejich četnosti. Což povede k oslabení kapitálových trhů a k odlivu investic do jiných států, kde je možné provádět finanční transakce bez dodatečných daní. Rovněž je třeba zamyslet se nad tím, zda jsou mimoevropská finanční centra vůbec schopna absorbovat takový neočekávaný příliv kapitálu. Zaběhnuté finanční trhy se mohou začít chovat zcela nezvykle, či jejich funkce může být zcela ochromena.[172] V současné době se ještě zvýšily obavy z daňových rájů a nejen v rámci evropského prostoru jsou evidentní tendence jejich využívání prakticky zakázat. V jaké kroky právnických osob však může vyústit snížení množství finančních operací? Právnické osoby se pokusí uskutečňovat finanční transakce jinde. Může se jednat o další krok k jejich odchodu do

[172] VONDRÁČKOVÁ, Aneta. K právní povaze daně z finančních transakcí. In: PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. KOHAJDA, Michael a kol. *Vybrané instituty finančního práva v roce 2014.* Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2015. s. 177. ISBN 978-80-87382-62-2.

daňově příznivější jurisdikce, který může vést mimo jiné k poklesu počtu pracovních míst.

Argument, že zdanění finančních transakcí by se dotklo pouze viníků hospodářské krize, nemůže dle mého názoru obstát. Nedovedu si představit situaci, že by došlo k zavedení daně z finančních transakcí a finanční instituce by se nepokusily přenést toto břemeno na své klienty alespoň formou navýšení příslušných poplatků. Finanční instituce nebudou chtít generovat nižší zisk, uskuteční veškeré možné kroky, aby zůstal přinejmenším stejný jako v uplynulých letech. Naopak koneční zákazníci, klienti finančních institucí, nebudou mít na výběr a každá uskutečněná transakce pro ně bude představovat nižší výnosnost.

Další problematický aspekt spatřuji v technické stránce kontroly odvedení daňové povinnosti u elektronických finančních transakcí. Okamžikem uskutečnění této transakce vzniká povinnost odvést daň a rovněž ihned nastává její splatnost. Zúčastněné členské státy si dle dikce Návrhu směrnice o dani z fin. transakcí určí opatření, kterými zajistí včasné odvedení daně.[173] Není mi jasný způsob, jakým chtějí státy dohlížet na počet elektronicky uskutečněných finančních transakcí. Jedna varianta spočívá ve spoléhání na dobrovolné ohlášení účastníky transakce, které ovšem nepovažuji za dostatečně efektivní. Druhá varianta, kterou si dovedu reálně představit, je vytvoření speciálního počítačového softwaru, který bude všechny proběhlé transakce monitorovat a přímo oznamovat správci daně. Instalace speciálního softwaru bude představovat další náklady finančních institucí. Zavedení daně a její nesnadná administrace povede k nákladům neúměrným výtěžku z daně. Jak se tedy fakticky zúčastněné členské státy vypořádají s administrativou daně, zůstává prozatím otevřenou otázkou.

[173] Srov. čl. 11 Návrhu směrnice Rady COM (2013) 71 final ze dne 14. 2. 2013, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí.

Dalším sporným bodem je zavedení daně z finančních transakcí prostřednictvím posílené spolupráce. Jak jsem již uvedla výše, hodnotit dopady posílené spolupráce obecně je problematické, a tím spíše v daňové oblasti, kde tento institut nebyl zatím využit. Jsem přesvědčená, že zejména pro harmonizaci politicky citlivých otázek mající přímé dopady na občany jednotlivých členských států je stěžejní, aby byla nová opatření prováděna pozvolna a především transparentně. Na příkladu daně z finančních transakcí je zřejmé, že posílená spolupráce v této oblasti může sloužit jako zastřený nátlak na další kroky v evropské integraci. Domnívám se, že předložený návrh neposkytuje dostatečné záruky pro nezúčastněné členské státy, že se jich tato bližší spolupráce v negativním ohledu nedotkne. Dle mého názoru by záruky měly být uvedeny pregnantněji.

5.3 Shrnutí k harmonizaci nepřímých daní

Tato kapitola si kladla za cíl představit některé nepřímé daně a proces jejich harmonizace. V první části kapitoly bylo pojednáno o dani z přidané hodnoty, u které bylo dosaženo výborných výsledků - harmonizace struktury daně i sazby daně. Domnívám se, že stávající systém DPH je velmi komplikovaný a pro zahraniční investory velmi nepřehledný. Pozitivně tedy hodnotím snahu Komise o modernizaci systému.

V druhé části této kapitoly byl kritickému pohledu podroben návrh směrnice o zavedení daně z finančních transakcí. Důvodem pro volbu analýzy této daně byla zejména aktuálnost z hlediska praktického využití institutu posílené spolupráce v daňové oblasti, která v tomto ohledu představuje zatím nástroj neznámý. Domnívám se, že na příkladu této daně bylo demonstrováno, že posílená spolupráce se svým způsobem pokouší

obcházet zásadu jednomyslnosti rozhodování o daňových otázkách v Radě. Po celkovém zhodnocení návrhu se domnívám, že může účinně bojovat proti vysokofrekvenčnímu obchodování, které je vnímáno jako velmi rizikové. Otázkou však stále zůstává, zda zavedení nové daně je z podstaty věci schopné stabilizovat ekonomiku, a zda nebude mít za následek naopak její ochromení.

6 Harmonizace přímých daní

Od počátku evropské integrace nepřímé daně představovaly jednoznačně nápadnější překážku v obchodu mezi členskými státy než daně přímé. Nepřímé daně narušují obchod mezi členskými státy okamžitě, na rozdíl daní přímých, jejichž negativní dopady se projevují spíše v dlouhodobém horizontu. Jejich existence negativně ovlivňuje více faktorů, například investice, založení právnické osoby, vznik pracovního poměru a mnohá další. Zatímco daně nepřímé dle mého názoru negativně ovlivňují zejména jedinou svobodu vnitřního trhu – volný pohyb zboží, daně přímé ovlivňují svobody zbývající – volný pohyb pracovníků, služeb a svobodu usazování. Rozdíly v přímém zdanění brání optimální alokaci výrobních faktorů. Fyzické osoby i právnické osoby se při realizaci svobod volného trhu musí vyrovnat s 28 různými daňovými systémy a 28 odlišným daňovými správami. Tyto odlišnosti však nejsou problémem pouze pro jednotlivce, ale i pro samotné členské státy, protože musí legislativně upravit možnosti daňového plánování, zákaz vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky a musí dohlížet nad neporušováním těchto předpisů. Pokud členské státy podporují významné rozdíly ve zdanění, vede tento přístup ke konkurenci mezi jednotlivými členskými státy.

6.1 K vývoji daňové harmonizace

Poprvé se téma harmonizace daní ve Společenství otevřelo v šedesátých letech minulého století, kdy Komisí byl vytvořen výbor skládající se z odborníků na finanční a daňovou problematiku. Předsedou výboru by pan Fritz Neumark. Výbor se zabýval otázkou harmonizace daní ve Společenství a v roce 1962 vydal stanovisko známé pod označením „Neumarkova zpráva“. V tomto stanovisku bylo jednoznačně doporučeno harmonizovat daně z příjmů a nepřímé daně. Harmonizací však nebyla

myšlena naprostá unifikace. Zpráva navrhovala přiblížení daňových systémů jako přechodný cíl, který zabrání nebezpečí narušení hospodářské soutěže prostřednictvím nekoordinovaného přijímání národních opatření členskými státy. Dle této zprávy by existence dílčích rozdílů v daňových systémech členských států, které jsou přirozené z důvodu odlišného historického vývoje a tradic jednotlivých členských států, neměla negativně ovlivnit ani případné formování Společenství jakožto federace.[174] Druhá vlna harmonizačních pokusů v oblasti přímých daní je spjata se jménem Claudia Segré. Ten stál v čele výboru, který byl pověřen objasněním opatření, která by přispěla k vytvoření evropského kapitálového trhu. V listopadu 1966 stanovisko s názvem „Vytvoření jednotného kapitálového trhu“[175] skutečně představil. V rámci tohoto stanoviska byly posouzeny rovněž daňové překážky a navržena opatření, jak je eliminovat. Nejdůležitější krok byl Segrého výborem spatřován v dosažení alespoň nějakého stupně daňové neutrality, která by umožnila pohyb kapitálu ve Společenství za podmínek podobných těm, které panují na národním trhu. Neutralitě daňových systémů tehdejších členských států bylo vytýkáno dvojí zdanění, daňové výhody poskytnuté pouze investicím uskutečněných v zemi rezidence, anebo naopak uvalení specifických daní pouze některým členským státům, a méně výhodné daňové režimy pro daňové nerezidenty.[176] Jako ideální řešení doporučil tento výbor uzavření multilaterálních smluv založených na smluvním modelu OECD. Výbor počítal s tím, že dosažení konsensu ohledně přesného znění úmluvy však může nějakou dobu trvat, a proto je na místě přijmout nějaké provizorní

[174] Evropské hospodářské společenství [online]. 1963. [cit. 2016-04-25] Zpráva Evropského hospodářského společenství o harmonizaci daní z roku 1963. Dostupné z WWW: http://ftp.infoeuropa.eurocid.pt/database/000037001-000038000/000037334.pdf, s. 102.
[175] Archive of European Integration. [online]. 2011. [cit. 2016-04-25] The development of a European capital market. Report of a Group of Experts appointed by EEC Commission. Dostupné z WWW: http://aei.pitt.edu/31823/1/Dev_Eur_Cap_Mkt_1966.pdf.
[176] Archive of European Integration. [online]. 2011. [cit. 2016-04-25] The development of a European capital market. Report of a Group of Experts appointed by EEC Commission. Dostupné z WWW: http://aei.pitt.edu/31823/1/Dev_Eur_Cap_Mkt_1966.pdf, s. 294.

řešení v podobě jednostranných národních opatření či dvoustranných smluv.[177]

Třetí vlna harmonizace daní z příjmů započala v roce 1990, kdy byla Komisí jmenována skupina nezávislých odborníků pod vedením předsedy Onno Rudinga. I přestože došlo k vytvoření jednotného vnitřního trhu, nadnárodní společnosti nemohly vytěžit maximum z výhod, které vnitřní trh sliboval, a to zejména v důsledku existence mnoha systémů zdanění. Výbor měl posoudit vliv zdanění na alokaci kapitálu a rozdělování zisků mezi propojenými osobami a navrhnout možná řešení. V první fázi se zabýval analýzou daňových systémů jednotlivých členských států a jejich komparací.[178] Výstupem byla v roce 1992 tzv. Rudingova zpráva. Bylo zjištěno, že skutečně rozdílné daňové systémy vedou k narušení kapitálových toků a hospodářské soutěže zejména ve finančním sektoru. Komise se v této souvislosti zabývala otázkou, zda by samotné působení trhu bylo s to tyto překážky odstranit. Ukázalo se však, že bez umělého zásahu nelze tuto bariéru překonat a že do budoucna může omezovat dokončení vnitřního trhu. Výbor se také zabýval způsoby, jak překážky v rozvoji vnitřního trhu co nejefektivněji odstranit. Řešení bylo spatřováno v daňové harmonizaci. Nejprve mělo dojít k zavedení minimálních daňových sazeb pro zdanění příjmů právnických osob a pravidel pro stanovení daňového základu. Výbor vytyčil podrobný plán, jak toho dosáhnout. Bylo nutné přijmout opatření bránící daňovým únikům a daňovou legislativu přizpůsobit tak, aby nebránila investičním aktivitám v EU. Rudingova zpráva potvrdila, že je to zejména odlišná daňová legislativa týkající se právnických osob, která působí distorzi vnitřního trhu.

[177] Tamtéž, s. 296.
[178] Erasmus University Rotterdam. [online]. 2016. [cit. 2016-05-04] Reform and harmonisation of company tax systéme in the European Union. Dostupné z WWW: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.201.8784&rep=rep1&type=pdf, s. 17 a násl.

Právnické osoby jsou totiž spíše ochotné přesouvat svá sídla do zemí s nižším daňovým zatížením a tím podporují daňovou konkurenci mezi členskými státy.[179] Reakce na závěry Rudingova výboru byly Komisí přijaty poměrně vlažně. Komise byla v oblasti harmonizace zdanění příjmů právnických osob zdrženlivá a označila závěry za příliš převratné. Komise svým postojem projevila odklon od globálních harmonizačních opatření a upřednostnila spíše jednorázová řešení.[180]

O pár let později došlo k jistému posunu díky komisaři pro vnitřní trh Mariu Monti, který představil novou globální daňovou strategii. Opět byla ustanovena skupina odborníků, která zkoumala škodlivou daňovou soutěž, jejichž úsilí vyvrcholilo v prosinci 1997 přijetím daňového balíčku pro boj se škodlivou daňovou soutěží. Daňový balíček zahrnoval společný přístup pro zdanění příjmů podniků, úspor jednotlivců, úroků a licenčních poplatků, přičemž muselo dojít k paralelním posunu ve všech třech oblastech. Nedostatek součinnosti v jedné ze tří oblastí by vyústilo v ochromení oblastí zbývajících. V rámci této studie bylo identifikováno před šedesát vnitrostátních daňových opatření, která byla považována za škodlivá.[181]

Komise byla znovu pověřena analytickou studií zdanění společností v Evropském společenství v prosinci 1998 na zasedaní Rady ECOFIN ve Vídni. Cílem bylo identifikovat konkrétní národní daňové předpisy, které brání uskutečňování přeshraničních aktivit v rámci vnitřního trhu. Komise ve své zprávě zdůraznila vývoj, který se na území Evropského společenství udál od vydání tzv. Rudingovy zprávy v roce 1992. Proces globalizace

[179] ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. s. 235-236. ISBN 978-80-87576-21-2.
[180] PANAYI, Christina. *European Union Corporate Tax Law*. 1. vyd. Cambrige: Cambridge University Press, 2013. s. 18-20. ISBN 978-1-107-01899-0.
[181] SZYSZCZAK, Erika. *Research Handbook on European State Aid Law*. 1. vyd. Cheltenham: Edward Edgar Publishing Limited, 2011. s. 194-195. ISBN 978-1-84980-274-1.

podstatným způsobem změnil mezinárodní ekonomické prostředí a čím dál více se zvyšuje tlak na vyšší míru integrace mezinárodních trhů. Národní daňové systémy většiny zemí byly uzpůsobeny spíše uzavřené ekonomice a nedokázaly reflektovat současnou potřebu pohybu kapitálu. Dle stanoviska Komise je tedy na místě pracovat na otevření ekonomik členských států tehdejšího Společenství, k čemuž je nutný kolektivní přístup. Díky globalizaci došlo k nárůstu přeshraničních fúzí a akvizic (během dvou let až o 50%), což mělo za následek větší pohyb kapitálu, zboží a služeb. Tento vývoj způsobil nutnou konfrontaci právnických osob a daňové správy s mezinárodním zdaněním.[182] Dalším významným krokem bylo zavedení další etapy vnitřního trhu, a to hospodářské a měnové unie (dále také „HMU"). Členové HMU ztratili možnost ovlivňovat svou hospodářskou politiku prostřednictvím měnových nástrojů svých centrálních bank. Ale zároveň právě zavedení HMU zdůraznilo četné problémy v oblasti zdanění, které brzdily dokončení jednotného kapitálového trhu. Jako příklad lze uvést diskriminační zdanění dividend, nedostupnost daňových úlev za daňovou ztrátu při příjmech z více členských států, dvojí zdanění v důsledku protichůdných daňových předpisů, rozmach politiky převodních cen (transfer pricing) a další. Komise představila alternativy, které by mohly vyřešit tyto překážky. Jedna varianta spočívala v cíleném řešení jednotlivých překážek (například změna směrnic upravující příslušnou oblast), druhá varianta spočívala v přijetí komplexních opatření, které by spočívalo ve stanovení jednotného základu daně a mělo by potenciál snížit náklady právnických osob na vyrovnání se s tehdejšími patnácti různými daňovými jurisdikcemi. Co se týče komplexních opatření, byly navrženy

[182] Commission of the European Communities [online]. 2001. [cit. 2016-04-27] Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681 (Company Tax Study). Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf, s. 55.

čtyři různé možnosti, které se od sebe odlišovaly odlišnou mírou omezení svrchovaných práv členských států:

1) Zdanění v domácí zemi (*Home State Taxation*);
2) Společný konsolidovaný základ daně (*Common Consolidated Taxe Base*);
3) Evropská daň z příjmu právnických osob (*European Union Company Tax*);
4) Povinně harmonizovaný základ daně (*Compulsory Harmonised Corporate Tax Base*).

Zdanění v domácí zemi by znamenalo konsensus všech členských států v tom, že i v případě výkonu činnosti v jiných členských státech, bude právnická osoba podrobena zdanění všech svých zisků ve státě svého hlavního sídla. Pro tuzemské právnické osoby vykonávající činnost pouze v tuzemsku platí tuzemská daňová legislativa, ale pro právnické osoby vykonávající přeshraniční činnost by existence tohoto paralelně fungujícího systému mohla znamenat snížení nákladů na vyrovnání se zahraničními daňovými předpisy. Sazbu daně by si každý stát stanovil dle svého rozhodnutí.[183] Tato varianta představovala spíše nouzové řešení, protože fakticky o harmonizaci nejde. Nevýhodou také je, že tento způsob by pravděpodobně neúměrně zatěžoval daňové správy. Avšak svrchovaná práva členských států v oblasti zdanění by zůstala nedotčená, což by mohlo umožnit překlenout nedůvěru ke sbližování daňových předpisů.

Druhou možnost představuje vytvoření *společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob*. Tento přístup by se týkal pouze

[183] HORST, Albert, Leon BETTENDORF a Hugo ROJAS-ROMAGOSA. *Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU?* The Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2007. s. 73 a násl. ISBN 90-5833-313-1

společností realizující přeshraniční aktivity. Právnické osoby by si mohly samy určit, zda chtějí být zdaňovány v každé zemi, ve které jim plyne z jejich aktivit nějaký příjem, či zda se účastní společného režimu pro všechny země. V rámci tohoto modelu by nadnárodní společnosti vykazovaly svůj zisk dle společných pravidel konsolidovaně pro všechny své dceřiné společnosti v EU najednou. Mohly by uplatnit daňovou ztrátu vzniklou v jednom členském státě oproti zisku dosaženého v jiném členském státě. Jednalo by se o nepovinný doplňkový režim, který by existoval paralelně vedle národních daňových režimů. Pokud by se společnosti rozhodly pro tento model, přijaly by společnou evropskou úpravu zdanění, kdy by se daňový základ tvořil podle jednotných pravidel bez ohledu, kde vykonávají svou činnost. Stanovení daňové sazby by ale zůstalo v režii členských států a tím by nedošlo k omezení zájmů členských států.[184]

Dle mého názoru by tento systém kladl zvýšené požadavky na daňové správy a jejich vzájemnou kooperaci. Na druhou stranu ze všech čtyř představených návrhů je mi tento koncept nejbližší a, jak bude rozebráno v dalších částech této práce, domnívám se, že právě tento přístup představuje směr, kterým by se harmonizace daní z příjmů mohla do budoucna ubírat. Zajímavá je jeho koncepce jakožto modelu nepovinného existujícího paralelně vedle národní daňové legislativy. Komise se pravděpodobně snažila pozitivně motivovat členské státy k harmonizaci přímých daní, což také hodnotím jako správný přístup. Harmonizace daní má být dle mého názoru přínosná hlavně pro členské státy a je nutné její pozitivní aspekty zdůraznit.

[184] Commission of the European Communities [online]. 2001. [cit. 2016-04-28] Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681 (Company Tax Study). Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf, s. 375.

Třetí návrh představuje zavedení *evropské daně z příjmů právnických osob*[185]. Jednalo by se o kompletně novou daň s jednotnými daňovými sazbami a pravidly pro administraci daní. Tento model počítá s centralizací správy daně, která by byla vykonávána prostřednictvím unijního správce daně. Model by se uplatnil rovněž pouze u právnických osob uskutečňujících přeshraniční aktivity. Původně se předpokládalo, že výnosy z daně budou příjmem unijního rozpočtu a budou z nich financovány zejména evropské instituce a případné přebytky budou rozděleny mezi členské státy dle konkrétního vzorce. Tato varianta byla Komisí zhodnocena jako velmi obtížně proveditelná, protože členské státy by musely přenést část suverenity v oblasti zdanění právnických osob na Evropskou unii a souhlasily by s vytvoření jakési federální korporátní daně, což by byl další krok vpřed k vytvoření federální Evropy.[186]

Jako poslední alternativa bylo navrženo přijetí *povinně harmonizovaného základu daně.* Tento model jde v harmonizačních představách nejdále, jelikož neumožňuje možnost volby členského státu ohledně vstupu do systému. Předpokládá vytvoření jediného daňového režimu pro zdanění právnických osob, který by se uplatnil bez ohledu na výkon přeshraničních aktivit. Daně odvedené právnickou osobou by byly rozděleny mezi členské státy podle konkrétního mechanismu. Národní zdanění právnických osob by bylo nahrazeno tímto systémem a ztratilo by faktický význam.[187]

---

[185] European Union Company Income Tax, známé též pod zkratkou EUCIT.

[186] Commission of the European Communities [online]. 2001. [cit. 2016-04-27] Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681 (Company Tax Study). Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf, s. 377.

[187] Commission of the European Communities [online]. 2001. [cit. 2016-04-27] Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681 (Company Tax Study). Dostupné z WWW:

Komise v rámci studie upřednostňovala vytvoření dobrovolného společného konsolidovaného základu pro daň z příjmů právnických osob, ale zároveň připustila, že možnost zdanění dle státu rezidence bude snadnější a rychlejší na realizaci, jelikož nebude představovat tak markantní zásah do stávajících daňových systémů. Lze konstatovat, že zejména tato studie Komise z roku 2001 nastavila parametry pro budoucí vývoj v oblasti korporátního zdanění a vycházel z ní při svém rozhodování daňových případů i Soudní dvůr.[188]

Krátce poté, co byla zveřejněna daňová studie z roku 2001, započala Komise intenzivně pracovat na vytyčených cílech. V roce 2003 vydala Komise sdělení, ve kterém zdůraznila potřebu sblížit zdanění právnických osob v EU. Potvrdila tak svůj závazek přijatý v daňové strategii z roku 2001, tedy tzv. „*two-track strategii*“, která spočívala v současném sledování dvou různých cílů (viz výše). Komise přezkoumala pokrok v přijatých opatřeních a zopakovala své přesvědčení, že společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob je jediným prostředkem, kterým může efektivně dojít k překonání daňových překážek. Zároveň představila pilotní projekt pro uplatňování zdanění domovského státu pro malé a střední podniky.[189] Komise rovněž zveřejnila řadu sdělení zabývajícími se zvláštními daňovými překážkami, mimo jiné: přeshraniční úlevy za ztráty[190]

---

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf, s. 377-378.

[188] PANAYI, Christina. *European Union Corporate Tax Law.* 1. vyd. Cambrige: Cambridge University Press, 2013. s. 24. ISBN 978-1-107-01899-0.

[189] PANAYI, Christina. *European Union Corporate Tax Law.* 1. vyd. Cambrige: Cambridge University Press, 2013. s. 25. ISBN 978-1-107-01899-0

[190] EUR-Lex [online]. 2006. [cit. 2016-05-03] Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru KOM (2006) 824: Daňové zacházení se ztrátami v přeshraničních situacích ze dne 19. 12. 2006. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006DC0824&from=EN.

či zdanění při odchodu poplatníka do jiného státu (tzv. *exit taxes*)[191]. Komise představila návrh na společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob, na kterém začala pracovat na základě daňové studie z roku 2001. Předpokládalo se, že Komise vytvoří legislativní návrh společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob do konce roku 2008. Ale v důsledku odmítnutí Lisabonské smlouvy v několika členských státech došlo k prodlení a návrh byl zveřejněn až v březnu 2011.[192]

Na základě předchozího výkladu, je zřejmé, že harmonizace přímých daní je nutná zejména pro právnické osoby a až poté je možné přistoupit k harmonizaci daní z příjmů fyzických osob. Je evidentní, že harmonizaci příjmů se Evropská unie věnuje řadu let a poměrně intenzivně, ale komplexní přístup se zatím prosadit nepodařilo. S ohledem na vynaložené úsilí a finanční prostředky by Evropská unie ráda některý z předložených návrhů realizovala. Z mého pohledu není překvapivé, že Komise by upřednostňovala maximální míru integrace v oblasti zdanění, ale naráží na zájmy členských států. I přes velmi ambiciózní přístup Komise pravděpodobně zatím nenastala vhodná doba pro přijetí komplexních opatření v této oblasti přímých daní a ke kompletnímu přenesení této pravomoci na Evropskou unii. Je diskutabilní, zda ke kompletnímu svěření pravomoci do budoucna vůbec dojde. Dle mého názoru v nejbližším horizontu nikoliv. Nejvíce perspektivní se mi jeví myšlenka paralelně existujícího systému a domnívám se, že ta by mohla být do budoucna pro členské státy přijatelná. Nutno však podotknout, že studie zveřejněná

[191] EUR-Lex [online]. 2006. [cit. 2016-05-03] Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru KOM (2006) 825: Zdanění při odchodu a potřeba koordinace daňových politik členských států ze dne 19. 12. 2006. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006DC0825&from=EN.

[192] K dalšímu vývoji a perspektivám společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob viz kapitola 9.

Komisí v roce 2001 představující komplexní přístup k harmonizaci zdanění nebyla z mého pohledu do dnešního dne překonána. Považuji za velmi příznivé, že motivací Evropské unie bylo od počátku utvořit co nejpřívětivější podnikatelské prostředí. O aktuálním vývoji v přístupu Evropské unie bude pojednáno v dalších kapitolách této práce.

6.2 Dosud přijaté směrnice upravující přímé daně

V současné sobě harmonizace v oblasti přímého zdanění probíhá prostřednictvím jednotlivých opatření, která si kladou za cíl odstranit dílčí daňové překážky na vnitřním trhu. V této kapitole budou analyzovány některé z nich včetně rozboru související judikatury Soudního dvora.

6.2.1 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive)

Expanze právnických osob přes hranice státu jejich sídla je z hlediska vnitřního trhu velmi významná, jelikož právnické osoby mohou zvýšit svou produktivitu a konkurenceschopnost. Právnické osoby při realizaci své přeshraniční aktivity obvykle čelí dvojímu zdanění dividend. Lze konstatovat, že bohužel právě vyplácení dividend přes hranice obvykle tvoří učebnicový příklad pro mezinárodní dvojí zdanění v ekonomickém i právním smyslu. Mezinárodní dvojí zdanění v ekonomickém smyslu nastane v okamžiku, kdy dividendy byly zdaněny jako příjem právnické osoby a ještě jako příjem akcionářů z dividend (totožný předmět daně je zdaněn vícekrát). Dvojí zdanění v právním smyslu nastává v případě zdanění dividend ve státě zdroje příjmů a poté ještě jednou ve státu daňové rezidence poplatníka daně (totožný daňový poplatník zdaňuje již jednou zdaněný příjem). Toto mezinárodní dvojí zdanění dividend se pokouší odstranit mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Na úrovni

tehdejšího Společenství se jím poprvé zabývala směrnice Rady 90/435/EHS[193] o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „směrnice 90/435/EHS“), která dvojí zdanění dividend mezi mateřskou a dceřinou společností realizující činnosti v různých členských státech zrušila. Jak bude uvedeno níže, díky této směrnici a jejím pozdějším novelizacím byla řadě společnostem usnadněna expanze mimo stát jejich sídla. Co však nadále činilo a činí potíže, je skutečnost, že vymezení pojmu „dividendy“ není zcela jednoznačné. Obecně řečeno dividendy představují plnění vyplácené akciovou společností zpravidla z jejího zisku na základě rozhodnutí valné hromady jejím akcionářům. Konkrétní definice se však v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojímu zdanění, unijním právu i v národní daňové legislativě liší. Například Modelová smlouva OECD dividendy vymezuje následovně: *„příjmy z akcí, požívacích práv nebo požitkových listů, podílů na zisku, nebo jiných práv – s výjimkou pohledávek – s podílem na zisku, jakož i jiné příjmy, které jsou podrobeny stejnému daňovému režimu jako příjmy z akcií podle právních předpisů státu, jehož je společnost vyplácející příjem rezidentem“*[194]. Ale unijní směrnice (aktuálně Směrnice Rady 2011/96/EU) hovoří o „rozdělování zisku“, avšak blíže nevymezuje, co jím přesně rozumí. Vztah mezi oběma výše uvedenými pojmy není zcela jednoznačný. Někteří odborníci se domnívají, že tento termín zahrnuje skrytou výplatu dividend, ale nejedná se o prodej či jiné zcizení akcií.[195] Z toho důvodu je nanejvýš podstatné, aby v případě aplikace některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění daňový poplatník zkontroloval

[193] Směrnice Rady (90/435/EHS) ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 225/6 ze dne 2. 8. 1990.

[194] Srov. čl. 10 odst. 3 Modelové smlouvy OECD z roku 2014. OECD [online]. 2014. [cit. 2016-05-09] MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL. Dostupné z WWW: https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf.

[195] PANAYI, Christina. *European Union Corporate Tax Law.* 1. vyd. Cambrige: Cambridge University Press, 2013. s. 34. ISBN 978-1-107-01899-0

definici dividendy, aby příjem zdanil správně. Jako příklad komplikovanosti vymezení lze uvést, že při aplikaci smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavřené na základě modelu OECD příjem z převodu akcií nebude spadat pod článek 10 Modelové smlouvy OECD (který upravuje dividendy). Ale bude patřit pod úpravu článku 13 – Zisky ze zcizení majetku.[196] V dalším textu bude pojem dividendy používán ve svém širším smyslu, jelikož se jedná o obecně zažitý pojem.

Unijní směrnice 90/435/EHS přinesla následující úpravu, jak se dvojímu zdanění dividend za splnění dalších podmínek (viz níže) vyhnout: a) v zemi daňového domicilu mateřské společnosti osvobodila od daně příjmy přijaté od dceřiné společnosti z jiného členského státu EU; b) v zemi daňového domicilu dceřiné společnosti osvobodila vyplacené dividendy mateřské společnosti. Avšak směrnice 90/435/EHS se nevztahovala na všechny právní formy společností, ale pouze na přesně vymezené formy společností, které podléhají dani z příjmů právnických osob[197]. Status mateřské společnosti i dceřiné společnosti je přiznán také pouze některým společnostem dle velikosti jejich majetkové účasti na sobě navzájem. Postavení mateřské společnosti je přiznáno takové společnosti, která má alespoň 25% podíl na základním kapitálu společnosti z jiného členského státu. A naopak, postavení dceřiné společnosti je pak přiznáno té společnosti, na jejímž kapitálu drží společnost z jiného členského státu 25%. Směrnice umožňovala členským státům podmínku podílu na základním kapitálu změnit za podmínku mít hlasovací práva.

Aby společnosti mohly profitovat z této právní úpravy, mohly členské státy vyžadovat splnění časového testu dvou let, během kterého společnosti

[196] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 156. ISBN 978-80-7478-035-6.
[197] Srov. čl. 2 Směrnice 90/435/EHS.

musely stanovený podíl na základním kapitálu držet.[198] K naplnění časového testu pro možnost uplatnit výhody ze směrnice se vyjádřil Soudní dvůr v případu *Denkavit*[199]. Soudní dvůr upřesnil, že osvobození výplaty dividend od daně lze využít, i přestože daná společnost časový test majetkové účasti na druhé společnosti po dobu dvou let zatím nesplnila. Společnost se však musí zavázat, že její majetková účast ve stanovené minimální míře (25%) bude v celkovém součtu alespoň dva roky. Za zajištění dodržení minimální stanovené doby jsou odpovědné členské státy.[200] Pokud společnost podmínku míry majetkové účasti po dobu dvou let nesplní, nesplní tedy podmínky pro osvobození od daně a musí podat dodatečné daňové přiznání. V případě, že mateřské společnosti poplyne díky jejímu podílu na dceřiné společnosti nějaký příjem, stát daňové rezidence mateřské společnosti alternativně od zdanění tohoto příjmu zcela upustí, anebo příjem zdaní, ale umožní odečíst mateřské společnosti daň ze zisku zaplacenou ve státě daňové rezidence dceřiné společnosti z daňového základu. Daň lze odečíst pouze do výše, která připadá na vnitrostátní daň.[201]

Významná novela směrnice nastala prostřednictvím směrnice 2003/123/ES[202]. Působnost směrnice se rozšířila na rozdělování zisku obdrženého nebo vytvořeného stálou provozovnou. Směrnice výslovně upravuje výplatu části rozděleného zisku stálé provozovny mateřské společnosti, která by měla podléhat obdobným pravidlům jako tato operace mezi mateřskou a dceřinou společností. Stálou provozovnou směrnice rozumí: *„trvale umístěné zařízení určené k podnikání, jež se nachází v*

[198] Srov. čl. 3 Směrnice 90/435/EHS.
[199] Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV, Voormeer BV proti Bundesamt für Finanzen, rozsudek pátého senátu Soudního dvora ze dne 17. října 1996, spojené věci C-283/94, C-291/94 a C-292/94.
[200] Srov. bod 32 a 33 Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV, Voormeer BV proti Bundesamt für Finanzen, rozsudek pátého senátu Soudního dvora ze dne 17. října 1996, spojené věci C-283/94, C-291/94 a C-292/94.
[201] Srov. čl. 4 Směrnice 90/435/EHS.
[202] Směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 7/ 41 ze dne 13. 1. 2004.

členském státě a jehož prostřednictvím je zcela nebo zčásti vykonávána činnost společnosti jiného členského státu, pokud zisky z tohoto zařízení podléhají dani v členském státě, v němž se nachází, podle příslušné dvoustranné smlouvy o zdanění, nebo neexistuje-li taková smlouva, podle vnitrostátních právních předpisů".[203] Vymezení stálé provozovny je podobné vymezení v Modelové smlouvě OECD, ale není zcela identické. Avšak směrnice neobsahuje ustanovení o službové stálé provozovně. Je otázkou, zda tedy dividenda vyplacená službové stálé provozovně dceřiné společnosti má na osvobození od daně dle směrnice nárok.

Díky několika podstatným novelizacím se Směrnice 90/435/EHS stávala méně přehlednou, proto byla v roce 2011 zrušena a nahrazena směrnicí 2011/96/EU[204] (dále jen „Směrnice 2011/96/EU"), která původní znění přepracovala. Vymezení mateřské společnosti co do majetkové účasti na dceřiné společnosti doznalo jistých změn. Nyní postačí alespoň deseti procentní podíl na základním kapitálu. Směrnice se však stále dotýká pouze vymezených forem právnických osob. Dle českého práva by podmínky splňovala pouze společnost s ručením omezeným, akciová společnost a družstvo. Zároveň musí být dle daňové legislativy některého členského státu považována za daňového rezidenta a podléhat dani z příjmů právnických osob. Opět závisí na členských státech, zda podmíní využívání výhod ze směrnice společnostem, které splní časový test dvou let, během kterých musí disponovat stanoveným majetkovým podílem (nebo hlasovacími právy).[205]

[203] Srov. čl. 2 odst. 2 Směrnice 2003/123/ES.
[204] Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 345/8 ze dne 29. 12. 2011.
[205] Srov. čl. 3 odst. 2 písm. b) Směrnice 2011/96/EU.

Směrnice byla naposledy novelizována v lednu 2015[206]. Novela si kladla za cíl zamezit jednání právnických osob, které maří předmět a účel směrnice. Některé členské státy sice ve svých národních právních řádech disponují klauzulemi proti zneužívání daňových předpisů, avšak přísnost těchto klauzulí není vždy zcela srovnatelná a obvykle jsou přizpůsobeny podmínkám jednotlivých daňových systémů. Jiné členské státy vůbec nedisponují ustanoveními proti zneužívání daňových předpisů. Evropská unie se proto rozhodla začlenit společná pravidla proti zneužívání práva do této směrnice.[207] Jako hlavní nešvar bylo vyhodnoceno tzv. využívání hybridních finančních opatření (hybridních úvěrů). V rámci těchto operací dochází k poskytování úvěru ze strany mateřské společnosti dceřiné společnosti. Dceřiná společnost uplatní úroky jako daňově uznatelné náklady, čím si sníží základ daně. Hybridní úvěr má v různých členských státech odlišnou daňovou kvalifikaci. V některých členských státech se považuje za dluh a v jiných za vklad do vlastního kapitálu. V důsledku toho jsou přeshraniční operace v rámci hybridního úvěru jedním členským státem hodnoceny jako daňově uznatelné náklady (ve státě příjemce úvěru) a druhým státem jako zisky osvobozené od daně – dividendy (stát poskytovatele úvěru), čímž dochází k dvojímu nezdanění. Cílem směrnice je poskytnout ochranu před dvojím zdaněním, nikoliv však před dvojím nezdaněním. Výsledkem této účelové operace je snížení základu daně u dceřiné společnosti o daňově uznatelný náklad a osvobození mateřské společnosti od daně z podílu na zisku. Evropská unie vyhodnotila toto jednání jako zneužití daňových předpisů. Změna směrnice nepřináší pouze opatření proti hybridním finančním opatřením, ale proti uskutečňování jakýchkoliv operací, které nejsou „skutečné“. Operace se dle dikce směrnice

[206] Směrnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 21/1 ze dne 28. 1. 2015 (dále také „ Směrnice 2015/121“).
[207] Srov. Preambule bod 3, 4, 5 Směrnice 2015/121.

nepovažuje za skutečnou *„do té míry, v jaké nebyla uskutečněna z platných hospodářských důvodů, které odrážejí ekonomickou realitu*“[208]. Na ty účelové operace se daňové výhody nevztahují. V praxi to tedy znamená, že osvobodit od daně z dividend lze mateřskou společnost pouze v případě, že totožný zisk dceřiné společnosti nebude moci sloužit jako daňově odčitatelný náklad, a naopak pokud se na úvěr uplatní odpočet v členském státě sídle dceřiné společnosti, pak se zdaní dle daňových předpisů státu sídla mateřské společnosti.

Dle mého názoru představuje unijní právní úprava odstraňující daňové překážky mezi mateřskou a dceřinou společností realizující činnost v různých členských státech velký posun v harmonizaci přímého zdanění. Do přijetí směrnice 90/435/EHS byla tato uskupení ve značné nevýhodě a musela čelit překážkám, kterým společnosti působící výhradně na trhu národním čelit nemusely. Velmi pozitivně hodnotím postupný progres v oblasti snížení minimální majetkové účasti, jelikož více společností splní kritéria, bude moci ze směrnice profitovat a tím dojde k naplnění jejího účelu. Směrnice se vyznačuje minimálním harmonizačním účinkem. Členské státy se od nejnižších nutných požadavků v ní stanovených mohou odchýlit a jít nad rámec požadavků směrnice.[209] V praxi to může znamenat, že členský stát se dle vlastního uvážení může rozhodnout zahrnout více právních forem společností do zvýhodněného režimu.[210] Čímž by pravděpodobně docílil konkurenční výhody oproti jiným státům. Na druhou stranu nejsem přesvědčena o tom, že by členské státy dobrovolně zvyšovaly míru minimální majetkové účasti. Teoreticky by jim to mohlo pomoci zvýšit daňový výnos, ale v praxi by to spíše opět negativně ovlivnilo rozhodnutí

[208] Srov. čl. 1 odst. 3 Směrnice 2015/121.
[209] Srov. čl. 3 odst. 1 Směrnice 2011/96/EU.
[210] Je ale zapotřebí, aby členský stát myslel na to, že je třeba formy společností uvést v příloze směrnice. Pokud členský stát rozhodne pro rozšíření forem společností, měl by o tom uvědomit Komisi a ta jeho změny do přílohy zanese.

zahraničních společností o umisťování dceřiných společností do tohoto státu. Stát by tímto počinem naopak získal konkurenční nevýhodu. Jak je nastíněno v části pojednávající o příspěvku Soudního dvora k tomuto společnému systému zdanění, bylo by mylné domnívat se, že unijní úprava je ohledně zdanění mezi mateřskou a dceřinou společností benevolentní. Účelem směrnice sice je usnadnit realizaci přeshraničního působení společností, avšak nikoliv za každou cenu.

Takto pozvolný přístup Evropské unie k harmonizaci příjmů, jaký představuje přístup v oblasti společného zdanění mateřských a dceřiných společností, hodnotím jako správný, mající potenciál k využití i při harmonizaci jiných druhů příjmů. Domnívám se, že společný unijní režim v oblasti společného zdanění mateřských a dceřiných společností byl z pohledu členských států vnímán spíše ve smyslu „dohod o zamezení dvojímu zdanění“ (tedy jako snaha o koordinaci) akorát na unijní úrovni a nezapříčinil naplnění obav členských států ze ztráty daňové suverenity. Nehledě na to, že dvojí zdanění dividend se řeší i v rámci vnitrostátního dvojího zdanění a některé členské státy zcela osvobozují příjem z dividend od daně. Domnívám se, že možná i právě tento přístup mezi některými členskými státy umožnil harmonizaci tohoto příjmu v EU.

Jsem toho názoru, že právě cestu prostřednictvím těchto dílčích opatření harmonizujících pouze obecná pravidla na výběr daně členské státy přivítají s větším nadšení a nebudou klást takový odpor. Nehledě na to, že na opatřeních podobného ražení je evidentní snaha o pozitivní motivaci členských států pro akceptaci těchto opatření. Nejen pro Evropskou unii je tvorba seskupení společností z ekonomického hlediska velmi přínosná. Společnosti jsou konkurenceschopnější, a to i z mezinárodního pohledu, a realizace činnosti napříč členskými státy vede k efektivnější alokaci volného kapitálu.

6.2.1.1 Zdanění mateřské a dceřiné společnosti na příkladu České republiky

V právním řádu České republiky bylo přijetí unijní úpravy reflektováno v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také „Zákon o daních z příjmů“). Zákon se vztahem mateřské a dceřiné společnosti zabývá ve svých dvou ustanoveních. Prvním ustanovením je § 23 odst. 7, jehož cílem je zabránit optimalizaci daňové povinnosti navyšováním cen v obchodních vztazích mezi mateřskou a dceřinou společností. Zákon o daních z příjmů v této souvislosti hovoří o tzv. spojených osobách a rozlišuje spojené osoby kapitálově spojené a jinak spojené.[211] Dále v Zákoně o daních z příjmů nalezneme speciální vymezení mateřské a dceřiné společnosti, a to v § 19 v souvislosti s osvobozením příjmů od daně. Toto ustanovení můžeme považovat za realizaci povinností ze směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Platí, že jsou osvobozeny příjmy z podílu na zisku vyplácené dceřinou společností (která je českým daňovým rezidentem) mateřské společnosti; a rovněž příjmy z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti (převod musí být realizován vůči daňovému rezidentu České republiky nebo jiného členského státu EU).[212] Toto ustanovení poskytuje i vlastní definice mateřské a dceřiné společnosti pro účely osvobození od daně. Společnost, aby mohla být označena za mateřskou, musí splnit několik kumulativních podmínek: 1) jedná se o obchodní korporaci, 2) je daňovým rezidentem ČR nebo jiného členského státu EU[213], 3) má právní formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným nebo družstva, 4) disponuje nepřetržitě po dobu nejméně 12 měsíců minimálně deseti procentním podílem na

[211] Více viz § 23 odst. 7 písm. a), b) zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
[212] Srov. § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1., 2. Zákona o daních z příjmů.
[213] Společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu, vymezuje §19 odst. 3 písm. a) Zákona o daních z příjmů.

základním kapitálu jiné obchodní korporace.[214] Dceřiná společnost je pak analogicky společnost naplňující stejné podmínky až na poslední podmínku, která se liší v tom, že nějaká jiná obchodní korporace disponuje po dobu alespoň 12 měsíců desetiprocentním podílem na jejím základním kapitálu.

Nebude-li splněn časový test majetkové účasti po dobu alespoň 12 měsíců nebo dojde-li k poklesu účasti na základním kapitálu pod minimální hranici, nesmí být příjem osvobozen od daně. Pokud k jeho osvobození přece jen dojde, posuzuje se osvobození od daně jako nesplnění daňové povinnosti poplatníkem odvést daň.[215] Správce daně provede navýšení daně (tzv. brutaci) v souladu s § 38s Zákona o daních z příjmů. [216]

6.2.1.1.1. Praktické příklady na možnost využití osvobození od daně z příjmů mezi dceřinou a mateřskou společností

Česká společnost XY, s.r.o. vlastní od roku 2013 akcie společnosti YZ, a.s. Tyto akcie představují podíl 50% na základním kapitálu společnosti YZ, a.s. Jedná se tedy o vztah mateřské a dceřiné společnosti dle podmínek výše. Zvažme nyní následující hypotetické situace[217]:

a) *Vyplácení dividend i za období, kdy mateřská společnost neměla na dceřiné společnosti žádnou majetkovou účast?*

Společnost YZ, a.s. v letošním roce 2016 rozhodne o výplatě dividend za rok 2012. V roce 2012 společnost XY, s.r.o. nevlastnila žádné akcie, ale od roku 2013 do roku 2016 uplynulo více než 12 měsíců, během kterých

[214] Srov. § 19 odst. 3 písm. b) Zákona o daních z příjmů.
[215] Srov. § 19 odst. 4 písm. a) Zákona o daních z příjmů.
[216] RYLOVÁ, Zuzana. *Srážková daň z příjmů zahraničních fyzických osob*. Daňaři online [online]. 2008. [cit. 2016-05-06] Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10147v13049-srazkova-dan-z-prijmu-zahranicnich-fyzickych-osob/.
[217] Dále uvedené situace jsou posuzovány jednotlivě.

společnost XY, s.r.o. akcie vlastnila, a také byla splněna míra majetkové účasti více než 10% podíl na základním kapitálu.[218] Budou tedy splněny podmínky, aby příjem z dividend vyplácených za rok 2012 byl pro společnost XY, s.r.o. osvobozen od daně.[219] Zároveň nebude tento příjem z podílu na zisku zahrnut do základu daně společnosti XY, s.r.o.[220] Osvobozený příjem není nutné zanášet do daňového přiznání.[221]

b) *Osvobození od daně ze z podílu na zisku vyplácené společností fyzické osobě?*

Pan Jan Novák vlastní od roku 2014 akcie ve výši 30 % podílu na základním kapitálu společnosti YZ, a.s. a rád by také uplatnil osvobození od daně. Fyzická osoba ale nenaplňuje znaky definice mateřské společnosti dle zákona o daních z příjmů (přinejmenším není obchodní korporací) a část zákona upravující osvobození od daně z příjmů fyzických osob toto osvobození neumožňuje. Příjem pana Nováka bude zdaněn 15 % jako příjem fyzické osoby z kapitálového majetku[222].

c) *Osvobození dividend od daně v případě výplaty dividend společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU?*

Společnost ABC, GmbH je německou společností a vlastní již více než 12 měsíců akcie společnosti YZ, a.s., které představují podíl 30 % na základním kapitálu společnosti YZ, a.s. Jedná se o vztah mezi mateřskou a

[218] Srov. § 19 odst. 4 Zákona o daních z příjmů.
[219] Srov. § 19 odst. 1 písm. ze) bod 1 a odst. 3 písm. b) a c) Zákona o daních z příjmů.
[220] Zákon výslovně stanoví, že do základu daně se nezahrnou 1) příjmy, které nejsou předmětem daně (viz § 18 zákona o daních z příjmů); 2) příjmy osvobozené od daně. Srov. § 23 odst. 1) Zákona o daních z příjmů.
[221] Osvobozený příjem není nutné „přiznávat“ v rámci daňového přiznání pouze u právnických osob. Pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob ale platí od roku 2015 nová povinnost *oznámit* správci daně osvobozený příjem v částce vyšší než 5 000 000 Kč, tedy tento příjem v rámci daňového přiznání uvést. Za nesplnění této povinnosti může správce daně uložit daňovému poplatníkovi pokutu až 15% z částky neoznámeného příjmu. Srov. § 38v odst. 1 Zákona o daních z příjmů a § 38w odst. 1 tamtéž.
[222] Srov. § 8 odst. 1 písm. a) Zákona o daních z příjmů.

dceřinou společností a podíl na zisku společnosti YZ, a.s. bude v souladu se Zákonem o daních z příjmů v České republice osvobozen od daně. Pro německého společníka by měl být podíl na zisku v souladu se zněním směrnice 2011/96/EU od daně také osvobozen.

d) Osvobození od daně v případě menší než stanovené majetkové účasti?

V případě, že polská společnost ABC, sp. z o.o. bude disponovat více než jeden rok akciemi společnosti YZ, a.s., ale tyto akcie budou představovat pouze podíl 8% na základním kapitálu společnosti, nebude se jednat o vztah mezi mateřskou společností a dceřinou společností. Na daný vztah není možné uplatnit výhody z české daňové úpravy ani ze směrnice 2011/96/EU. Lze ale užít Smlouvu o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Polskem[223], která zjednodušeně řečeno stanoví, že dividendy vyplácené českou společností polské společnosti mohou být zdaněny v Polsku. Zároveň mohou být zdaněny i v České republice ale pouze 5% sazbou. Smlouva o zamezení dvojího zdanění totiž sníží daň z příjmů stanovenou obecně v tomto případě na 15 %[224] o deset procentních bodů. Výhodou Smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Polskem je, že není relevantní míra majetkové účasti jedné společnosti na druhé.

Jiné smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jinými státy, například Smlouva o zamezení dvojího zdanění s Německem[225], však mohou majetkovou účast považovat za stěžejní. Pokud je majetková účast jedné

[223] Srov. čl. 10 odst. 2 Smlouvy č. 102/2012 Sb. mez. smluv mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů (dále také „Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Polskem“).
[224] V souladu s § 36 odst. 2 Zákona o daních z příjmů.
[225] Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku, vyhlášená ve Sbírce zákonů 18/1984 (dále také „Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Německem“)

společnosti na druhé menší než 25 %, dividendy se zdaní sazbou 15 %.[226] Posouzení daně z příjmu ze zisku společnosti v Polsku (event. v Německu) se poté odvíjí od tamější daňové legislativy. Sazba 5 % platí pouze pro zdanění dividend pro českou společnost.

e) *Osvobození od daně v případě výplaty dividend dceřinou společností ze třetího státu (státu mimo EU)?*

Předpokládejme, že společnost XY, s.r.o. (daňový rezident ČR) si v roce 2014 koupila 50% podíl v americké společnosti USA, LLC. V roce 2015 společnost USA, LLC rozhodne o výplatě dividend. Dle Zákona o daních z příjmů by mohl být příjem z dividend českou společností osvobozen od daně za splnění následujících kumulativních podmínek[227]:

a) společnost musí být daňovým rezidentem třetí země (mimo Evropskou unii), se kterou má ČR uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění;
b) musí mít právní formu typově podobnou společnosti s ručením omezeným, akciové společnosti nebo družstva;
c) mezi touto vyplácející společností existuje obdobný vztah jako mezi dceřinou a mateřskou společností vymezenou minimální majetkovou účastí 10% na základním kapitálu po dobu alespoň 12 měsíců;
d) společnost podléhá dani z příjmů právnických osob se sazbou daně alespoň 12%;

[226] V případě majetkové účasti nad 25% by byla srážková daň snížena na 5%. Srov. čl. 10 odst. 2 písm. b) Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a Německem.
[227] Srov. § 19 odst. 9 bod 1 až 4 Zákona o daních z příjmů.
Finanční úřad obvykle vyžaduje důkazy o splnění těchto kritérií. Potíž nastává na příklad v souvislosti s postavením dceřiné společnosti – zda má obdobnou právní formu jako česká společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo a zda skutečně podléhá dani, nebyla o ní osvobozena anebo si mohla osvobození od daně zvolit. Prokázání těchto skutečností mnohdy vyžaduje pečlivou právní analýzu.

příjemce příjmu z dividend je jejich skutečný vlastník[228].

Pokud budou tyto podmínky naplněny, bude příjem v České republice osvobozen od daně z příjmů.[229] Platí totiž, že pokud tuzemský daňový předpis stanoví osvobození od daně, neuplatní se ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která stanoví „možnost" tento příjem zdanit jako je tomu v tomto případě. Dle Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a USA[230] mohou být dividendy zdaněny v České republice, tedy v místě rezidence příjemce zisku, ale rovněž i ve smluvním státě, který je vyplácí – tedy ve Spojených státech. Sazba daně se odvíjí od majetkové účasti jedné společnosti na druhé. V případě majetkové účasti vyšší než 10 %, mohou být dividendy zdaněny v USA dle tamější daňové legislativy, ale maximálně daňovou sazbou 5 %. Toto ustanovení se nedotkne pravidel pro zdanění zisku společnosti, která je vyplácí.[231] Z toho vyplývá, že smlouva o zamezení dvojího zdanění nemůže stanovit zdanění, která národní daňová legislativa nezná a neumožňuje. Ze smluv o zamezení dvojího zdanění mají daňoví poplatníci profitovat; jejich ustanovení jim nemají jít k tíži.

e) *Osvobození od daně z příjmů v případě výplaty dividendy českou dceřinou společností vůči společnosti ze třetí země?*

Částečně vyjdeme z předchozí situace, kdy máme společnost USA, LLC (tentokrát ale v pozici mateřské společnosti), která vlastní 50% podíl na české společnosti Česká, s.r.o. Příjem z dividend bude mít americká společnost. Na osvobození od daně z příjmů nenalezneme v Zákoně o

[228] Skutečný vlastník příjmu je ten, kdo platby přijímá ve svůj vlastní prospěch a nikoliv jako zprostředkovatel, zástupce nebo zmocněnec pro jinou osobu. Srov. § 19 odst. 6 Zákona o daních z příjmů.
[229] Srov. § 19 odst. 9 Zákona o daních z příjmů.
[230] Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku (dále také „Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a USA").
[231] Čl. 10 odst. 2 písm. a) Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a USA.

daních z příjmů právní nárok, protože výhody z něj plynoucí se uplatní pouze na příjmy daňových rezidentů ČR a daňových rezidentů jiných členských států EU. Osvobození od daně je tedy v tomto případě pouze jednosměrné ve vztahu k daňovým rezidentům ČR anebo jiných členských států EU, nikoliv v případě výplaty dividendy daňovým rezidentem ČR do třetí země jako v tomto případě, kdy příjem plyne americké společnosti – daňovému nerezidentu ČR. V takových případech je třeba vyjít z konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění – v našem případě ze Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a USA. Příjem se bude zdaňovat v USA, ale bude možné jej zdanit i ve státě zdroje příjmů (tedy v České republice). Dle dikce § 36 Zákona o daních z příjmů by příjem měl být zdaněn sazbou 15 %, ale smlouva o zamezení dvojího zdanění zohlední majetkovou účast mateřské společnosti na dceřiné a daňovou sazbu sníží na 5 %.

6.2.1.1.2. Závěry pro zdanění příjmů z dividend ze zahraničí v České republice

Stále více akciových společností nabízí své akcie k obchodování a nejen pro právnické osoby může jít o zajímavou možnost investice. Potíže ovšem nastávají v okamžiku, kdy jednotlivci chtějí dostát své povinnosti zdanit zahraniční příjem. Daňové zákony (zejména ty z našeho prostředí) tradičně ztělesňují několik znaků, jak by zákony vypadat neměly. Jsou nepřehledné a jejich nepřehlednost se rok od roku prohlubuje vkládáním nových ustanoveních a díky tomu existuje řada paragrafů, které jsou označeny nejen čísly, ale i písmeny, mnohdy i zdvojenými (například § 38 na). Daňové zákony přestavují legislativu, se kterou se ve své životě musí setkat každý občan. Měly by být strukturovány tak, aby jim laická veřejnost snadno rozuměla. Což se tak bohužel neděje.

Ideální postup při obdržení příjmu ze zahraničního kapitálového majetku by dle mého názoru byl následují: ten, kdo zahraniční příjem obdržel, by měl jako první krok zjistit sídlo společnosti a její daňový domicil. Dle výsledků by poté měl vyhledat smlouvu o zamezení dvojímu zdanění mezi ČR a státem daňového domicilu společnosti, která mu dividendy vyplácí. Česká republika do dnešního roku uzavřela desítky smluv o zamezení dvojímu zdanění, existuje tedy velká pravděpodobnost, že s druhým státem účinná smlouva existuje.[232] Jedná-li se o zdanění dividend, je pro daňového poplatníka stěžejní článek 10[233], dále je dobré se zaměřit na články 22 či 23, které stanoví metodu zamezení dvojímu zdanění. Jedinec by měl vědět, kde je jeho daňový domicil, protože z toho vyplývá povinnost celosvětového zdanění vůči této zemi, tedy povinnost uvést své celosvětové příjmy do daňového přiznání. Pro určení daňového domicilu je v ideálním případě třeba seznámit se s podmínkami, které určují příslušné národní legislativy a smlouva o zamezení dvojímu zdanění, která eventuální dvojí daňový domicil vyloučí. Do daňového přiznání se uvede příjem z dividendy před zdaněním přepočítaný na českou měnu. Přepočet se provede dle jednotného kurzu, který vyhlašuje každoročně Ministerstvo financí.[234] Do daňového přiznání je vhodné uvést daň zaplacenou v zahraničí, kterou je potřeba doložit potvrzení vydaného zahraničním správcem daně. V případě nedoložení tohoto potvrzení může český finanční úřad daň zaplacenou v zahraničí nezohlednit a zdanit v ČR celý příjem z dividend, což je pro

[232] Přehled platných smluv o zamezení dvojího zdanění včetně jejich znění je k dispozici na http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv. Přehled je pravidelně aktualizován.

[233] Článek 10 bude použitelný, pokud se jedná o klasický příjem z akcií a ne příjem z jejich převodu. V druhém případě by se použil článek 13. Toto odlišení je nutné sledovat zejména u smluv o zamezení dvojímu zdanění dle modelu OECD.

[234] Jednotný kurz pro daňové období 2015 byl vyhlášen v Pokynu Generálního finančního ředitelství D-25 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2015 podle §38 Zákona o daních z příjmů. Kurz euro vůči koruně byl stanoven na 27,27. Srov. Finanční správa České republiky [online]. 2011. [cit. 2016-05-09] Pokyn Generálního finančního ředitelství D-25. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-25.pdf.

daňový subjekt nežádoucí. Jednotlivci by vždy měli mít na paměti, že zahraniční příjmy se nesčítají. Pokud generují příjem z licencí, dividend, úroků aj. a z různých států, pro každý stát a každý druh příjmu je třeba vyplnit separátní list (přílohu č. 3 na daňovém přiznání).

Ohledně zdanění dividend ze zahraničí v České republice lze shrnout, že Česká republika ve své podstatě uplatňuje zdanění dividend vůči fyzickým osobám a vůči vlastníkům malých obchodních podílů. Pokud se státem zdroje příjmů není uzavřena smlouva o zamezení dvojímu zdanění, dochází ke dvojímu zdanění, které lze omezit pouze zahrnutím zaplacené daně v zahraničí do daňově uznatelných nákladů.[235] Na tomto místě je nutné upozornit na jistou záludnost. Splnění podmínek pro výhodnější režim ohledně zdanění dividend pro právnické osoby je spjato dle českého Zákona o daních z příjmů s omezenou daňovou znatelností nákladů souvisejících s držbou podílu mateřské společnosti ve společnosti dceřiné.[236] Zákon o daních z příjmu v této souvislosti rozděluje náklady na přímé a nepřímé. Jako příklad přímého nákladu mateřské společnosti Zákon o daních z příjmů uvádí úroky z úvěrového finančního nástroje přijatého šest měsíců před nabytím majetkové účasti na dceřiné společnosti po celou dobu držby podílu (po dobu majetkové účasti) osobou, která je spojenou osobou s tou, která úvěrový finanční nástroj přijala. V tomto případě se jedná o vyvratitelnou právní domněnku. Pokud poplatník prokáže, že úvěrový finanční nástroj s držbou podílu nesouvisí, nebudou úroky posuzovány podle tohoto ustanovení a budou daňově uznatelné. Jako další příklady přímých výdajů lze uvést: výdaje na výkon působnosti valné hromady v případě majetkové účasti mateřské společnosti na dceřiné společnosti ve výši 100%; náklady na účast zaměstnance mateřské společnosti, který je také orgánem dceřiné společnosti na jednání tohoto orgánu, cestovní výdaje, poplatky za vedení

[235] § 24 odst. 2 písm. ch) Zákona o daních z příjmů.
[236] Srov. § 25 odst. 1 písm. zk) Zákona o daních z příjmů.

majetkového účtu, a další.[237] Příklady nepřímých nákladů jsou výdaje na komunikaci (telefonickou, písemnou) mezi mateřskou a dceřinou společností; výdaje na vyhodnocování stavu majetku dceřiné společnosti, a jiné.[238] Uznatelnost nepřímých nákladů je omezena do 5 % příjmů z podílu na zisku. Mateřská společnost ale může dobrovolně prokázat, že nepřímé náklady byly nižší. Dle mého názoru však nelze předpokládat, že mateřské společnosti budou tohoto postupu hojně využívat a raději využijí paušální uplatnění nákladů ve výši pěti procent.

6.2.1.2 Příspěvek judikatury Soudního dvora ke společnému systému zdanění mateřských a dceřiných společností

Unijní směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností přinesla harmonizovaná pravidla. Při její aplikaci nastaly jisté nejasnosti, kterými se v rámci své rozhodovací činnosti zabýval Soudní dvůr. Tato podkapitola přináší rozbor několika dle mého názoru nejpřínosnějších rozsudků realizující „nepravou“ harmonizaci společného zdanění mezi dceřinými a mateřskými společnostmi.

A) Judikát Test Claimants[239]

Tento případ byl řešen Soudním dvorem v rámci řízení o předběžné otázce, která byla předložena v souvislosti se spory mezi daňovou správou Spojeného království a více než dvaceti mezinárodními společnostmi ohledně zdanění dividend obdržených mateřskými společnostmi (rezidenty)

[237] Srov. Bod 13 a 14 Pokynu Generálního finančního ředitelství č. D-6 – čj. 32320/11-3 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení.
[238] Srov. Bod 15 Pokynu Generálního finančního ředitelství č. D-6 – čj. 32320/11-3 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení.
[239] The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation proti Commissioners of Inland Revenue, usnesení čtvrtého senátu Soudního dvora ze dne 23. dubna 2008, rozsudek C-201/05.

od dceřiných společností (nerezidentů). Soudní dvůr v tomto případě posuzoval slučitelnost práva Spojeného království s právem unijním, konkrétně se základní svobodou volného pohybu kapitálu a svobodou usazování. Soudní dvůr mimo jiné rozhodl, že právo usazování není ohroženo národní daňovou úpravou, která zvýhodňuje vyplácení dividend mezi dvěma společnostmi – rezidenty, tím, že je osvobozuje od daně, v porovnání se zdaněním dividend plynoucích od společnosti z jiného členského státu EU (tedy nerezidenta) společnosti, která je rezidentem. Toto odlišné zacházení musí být kompenzováno v podobě poskytnutí slevy na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou v zahraničí, která bude alespoň rovna zaplacené částce. Zároveň ale platí zákaz podrobit „zahraniční dividendy" vyšší daňové sazbě než „vnitrostátní dividendy". Soudní dvůr v tomto judikátu potvrdil, že podrobení zdanění dividend obdržených právnickou osobou rezidentem od nerezidenta (i přestože majetková účast jedné společnosti na druhé je menší než 10% na základním kapitálu) je v rozporu se základní svobodou vnitřního trhu – volného pohybu kapitálu, v případě že právnická osoba – rezident – nemá možnost slevy na dani v souvislosti s daní skutečně uhrazenou společností – nerezidentem – v druhém členském státě. Zjednodušeně řečeno, Soudní dvůr judikoval, že daňová nevýhoda je možná, ale musí být kompenzována jinou daňovou výhodou.

B) Judikát Gaz de France[240]

V tomto případě se Soudní dvůr také zabýval předběžnou otázkou. V původním řízení šlo o spor mezi francouzskou mateřskou společnosti, která obdržela v roce 1999 od své dceřiné německé společnosti podíl na jejím zisku, který jí byl zdaněn. Žádosti o vrácení vybrané daně však nebylo

[240] Gaz de France - Berliner Investissement SA proti Bundeszentralamt für Steuern, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 1. října 2009, rozsudek C-247/08.

vyhověno. Věc se dostala až před předkládající soud, který měl za to, že francouzská společnost nesplňuje podmínky stanovené směrnicí 90/435/ES pro osvobození od daně, jelikož nesplňuje požadavek na danou právní formu uvedenou v příloze směrnice. Předkládací soud si nebyl jist, zda je v tomto případě na místě doslovný výklad směrnice, a zda by nemělo být přihlédnuto k tomu, že v době přijetí směrnice právní forma dotčené francouzské společnosti („société par actions simplifiée“) neexistovala, ale byla do přílohy zařazena až novelou – směrnicí 2003/123/ES. Soudní dvůr ve svém rozhodnutí zdůraznil smysl směrnice, a to zamezit znevýhodnění spolupráce mezi mateřskou a dceřinou společností působícími v různých členských státech oproti spolupráci mezi takovými společnostmi působícími pouze v jednom členském státě. Na druhou stranu neopomenul podtrhnout, že cílem směrnice není zavést zvýhodněný režim pro všechny právní formy společností a pro jakoukoliv majetkovou účast.[241] Rozhodnutí, zda členské státy tímto způsobem zvýhodní více společností, ať například prostřednictvím národního práva či prostřednictvím smluv o zamezení dvojí zdanění, je čistě v jejich kompetenci. Soudní dvůr rozhodl, že francouzská společnost neměla v době zdanění dividend stanovenou právní formu, a proto nemůže být považována za „společnost členského státu“ dle dikce směrnice předtím, než byla její právní forma uvedena v příloze novely směrnice v roce 2003.[242]

Velmi pozitivně hodnotím, že se otázka taxativního charakteru výčtu přípustných právních forem právnických osob dostala před Soudní dvůr. Ačkoliv směrnice ve své preambuli deklaruje snahu zajistit daňovou neutralitu, dle mého názoru jsou podmínky stanovené směrnicí poměrně

[241] Srov. bod 36 Gaz de France - Berliner Investissement SA proti Bundeszentralamt für Steuern, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 1. října 2009, rozsudek C-247/08.
[242] Srov. bod 64 odst. 1 Gaz de France - Berliner Investissement SA proti Bundeszentralamt für Steuern, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 1. října 2009, rozsudek C-247/08.

striktní a cílem směrnice zdaleka není usnadnit přeshraniční aktivitu všem právnickým osobám. Na druhou stranu rozhodnutí Soudního dvora hodnotím kladně, jelikož jednoznačně rozhodl v souladu se zásadou předvídatelnosti práva.

C) Judikát Cobelfret BV[243]

I v tomto případě se jednalo o rozhodnutí Soudního dvora v rámci řízení o předběžné otázce. Belgická společnost Cobelfret BV získala v letech 1992 až 1998 příjmy z dividend od svých dceřiných společností sídlících v jiných členských státech tehdejšího Společenství. V některých dceřiných společnostech utrpěla ztráty. Podle belgické daňové legislativy platí, že dividendy přijaté mateřskou společností se přičtou k daňovému základu, a až poté se odečte částka odpovídající 95 % těchto dividend. Odečtení je limitováno rozsahem, v němž po odečtení ostatních osvobozených příjmů zbude kladný zůstatek.[244] Tato úprava znamená nemožnost odečíst si částku 95 % dividend pro společnost, která dosáhla záporného zůstatku – ztráty. Zároveň ztráta nemohla být převedena do dalších období. Soudní dvůr rozhodl, že záleží na rozhodnutí členských států, zda dle směrnice zvolí spíše osvobození od daně či odpočet[245], ale že doplňkové podmínky na využití výhod členské státy nesmí zavádět. Národní belgická úprava byla vyhodnocena jako v rozporu se zněním směrnice.

[243] Belgický stát proti Cobelfret NV, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 12. února 2009, rozsudek C-138/07.
[244] Bod 8 a 9 Belgický stát proti Cobelfret NV, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 12. února 2009, rozsudek C-138/07.
[245] Bod 31 Bod 8 a 9 Belgický stát proti Cobelfret NV, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 12. února 2009, rozsudek C-138/07.

6.2.2 Dílčí shrnutí

Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností představuje jedno z několika dosud přijatých parciálních opatření na úrovni EU v harmonizaci daní z příjmů. Tento legislativní počin hodnotím velmi pozitivně, jelikož problematika dvojího zdanění dividend je palčivým tématem i na vnitrostátní úrovni. Právnické osoby díky této unijní právní úpravě mohou být více motivovány realizovat své podnikatelské aktivity v jiných členských státech EU. Velmi pozitivně je třeba hodnotit progres v oblasti snížení minimální majetkové účasti mateřské společnosti v dceřiné společnosti a naopak pro získání výhod ze směrnice. Protože je ve směrnici použita metoda minimální harmonizace, je možné, že některé členské státy přijmou národní úpravu nad rámec stanovených požadavků. V praxi může dojít příkladmo k zahrnutí více druhů právních forem obchodních korporací než v jiných členských státech anebo vyšší požadavkům na minimální majetkovou účast. V rámci svého výzkumu jsem dospěla k závěru, že ačkoliv si směrnice klade za cíl zavést daňovou neutralitu, její užití není v žádném případě otevřeno každé právnické osobě a podmínky pro její aplikaci jsou velmi striktní.

Další těžiště této podkapitoly leží ve zdanění mateřských a dceřiných společností v ČR. Vzhledem k tomu, že se jedná o obtížnou problematiku, demonstruji její využití na praktických příkladech a rovněž poskytuji praktický návod pro jednotlivce, jak postupovat dle české daňové legislativy ve zdanění příjmů z dividend ze zahraničí. V závěru podkapitoly jsou představeny některé judikáty Soudního dvora, které vyjasnily některé sporné aspekty směrnice.

6.3 Směrnice o fúzích (The Merger Directive)

Problematika přeshraničních fúzí je velmi spletitá, jelikož k jejímu důkladnému pochopení jsou nutné znalosti obchodního práva, daňového práva i účetních zásad. Z důvodu předepsaného rozsahu pro tuto disertační práci není bohužel na tomto místě prostor pro kompletní analýzu přeshraničních fúzí. Tato podkapitola si klade za cíl spíše provést analýzu některých daňových dopadů při přeshraničních fúzích v rámci EU, tedy budu primárně vycházet z unijních směrnic o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. Ačkoliv na rozdíl od předchozí směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, v případě směrnice o společném systému zdanění při fúzích, jak uvádí generální advokát Nill Jääskinen v případu 3D I Srl[246], ve skutečnosti nelze hovořit o skutečném zavedení společného systému zdanění ve smyslu osvobození kapitálových zisků z fúzí, rozdělení, převodů aktiv a výměn akcií od daně. Spíše se jedná o přijetí společných pravidel pro odložení zdanění kapitálových zisků související s těmito přeshraničními transakcemi.

Fúzí, zjednodušeně řečeno, rozumíme proces sloučení více právnických osob do jedné entity. Důvody pro uskutečnění fúze mohou být rozličné. Mohou jimi být optimalizace nákladů, daňová zvýhodnění, snaha o zjednodušení struktury společnosti, snaha získat větší podíl na trhu a tím eliminovat konkurenci v dané oblasti[247]. Díky přeshraničním fúzím mohou společnosti dobývat nové trhy. Při realizaci přeshraniční fúze vyvstává řada

[246] Bod 38 3D I Srl proti Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona, stanovisko generálního advokáta Nilla Jääskinena ze dne 10. července 2012, rozsudek C-207/11.
[247] Z hlediska unijního práva nelze tento motiv pro uskutečnění přeshraniční fúze schválit. Díky spojování podniků může být lehce narušena hospodářská soutěž. Fúze společností, jejichž roční obrat přesáhne stanovené limity, vždy podléhá schválení unijních orgánů, konkrétně Komise. Srov. Evropská komise [online]. 2012. [cit. 2016-06-14] Hospodářská soutěž. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/competition/consumers/index_cs.html.

daňových otázek. Pro přeshraniční fúze mohou platit nepříznivější podmínky než pro vnitrostátní fúze, což může vést ke konfliktu s primárním právem garantovanou svobodou usazování. Z toho hlediska je překvapivé, že přeshraniční fúze a jejich daňové aspekty byly poměrně dlouhou dobu upraveny pouze vnitrostátními právními řády. První unijní právní úpravou snažící se zamezit daňovým potížím při realizaci přeshraničních fúzí, rozdělení společností, převodech aktiv či výměny akcií přestavuje směrnice 90/434/EHS[248]. Cílem této směrnice bylo zavést jednotná daňová pravidla, aby výše uvedené přeshraniční operace podléhaly obdobným podmínkám jako obdobné operace vnitrostátní. Aby se směrnice mohla uplatnit, musí se přeshraniční operace zúčastnit nejméně dva členské státy EU. Směrnice 90/434/EHS o fúzích si v preambuli vytyčuje odvážný cíl, a to zavedení daňově neutrálních pravidel pro realizaci přeshraničních fúzí a dalších operací. Považuji za zajímavé, že k praktickému naplnění tohoto cíle došlo ale až přijetím nařízení o statutu Evropské společnosti[249] a přijetím směrnice o přeshraničních fúzí kapitálových společností[250]. Do přijetí těchto dvou aktů ve své podstatě neexistoval žádný právní předpis tehdejšího Společenství, který by ukládal členským státům povinnost přeshraniční fúze umožnit.[251]

Směrnice obsahuje vlastní definice možných transakcí: fúze, rozdělení, převod aktiv a výměnu akcií, a to následovně.

Fúze může být realizována jako tři různé operace:

---

[248] Směrnice Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států ze dne 23. července 1990. Úřední věstník L 225/1 ze dne 20. 08. 1990 (dále také „Směrnice 90/434/EHS o fúzích“).

[249] Nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 o statutu evropské společnosti ze dne 8. října 2001. Úřední věstník L 294/1 ze dne 10. 11. 2001.

[250] Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností ze dne 26. října 2005. Úřední věstník L 310/1 ze dne 25. 11. 2005.

[251] HAASE, Florian. *Internationales und europäisches Steuerrecht*. 4., neu bearbeitete Auflage. Heidelberg: C.F. Müller, 2014. s. 383. ISBN 978-3-8114-9351-3.

1) „operace, při které se jedna nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na jinou existující společnost, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této jiné společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů;

2) operace, kdy dvě nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, kterou vytvoří, přičemž jejich společníkům jsou výměnou vydány cenné papíry představující základní kapitál této nové společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů;

3) operace, kdy společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, jež vlastní veškeré cenné papíry představující její základní kapitál.“[252]

Rozdělení se dle směrnice rozumí: *„operace, při které společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na dvě nebo více existující nebo nově vytvořené společnosti, přičemž jejím společníkům jsou poměrným dílem vydány cenné papíry představující základní kapitál společností přijímajících tato aktiva a pasiva a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty těchto cenných papírů“.*[253]

Převod aktiv je vymezen jako *„operace, při které společnost, aniž by byla zrušena, převádí veškeré nebo jednu nebo více oblastí své činnosti do*

[252] Čl. 2 odst. a) Směrnice 90/434/EHS o fúzích.
[253] Čl. 2 odst. b) Směrnice 90/434/EHS o fúzích.

jiné společnosti výměnou za cenné papíry představující základní kapitál společnosti přijímající převáděnou činnost".[254]

Výměna akcií je definována jako: *„operace, při které společnost nabývá podíl na základním kapitálu jiné společnosti, a tím získává většinu hlasovacích práv v této společnosti, přičemž společníkům této jiné společnosti jsou výměnou za jejich cenné papíry vydány cenné papíry první společnosti a případně vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, účetní hodnoty cenných papírů vydaných výměnou".*[255]

Dikcí směrnice se „*převádějící společností*" rozumí ta, která, zjednodušeně řečeno, převádí svůj dosavadní majetek nebo oblasti své činnosti na společnost jinou, obvykle se jedná o společnost zanikající. „*Přijímající společností*" se rozumí společnost nástupnická, která aktiva a pasiva či konkrétní oblasti činnosti přebírá.[256] V dalším textu této práce bude pro pojem převádějící společnost *promiscue* používán pojem společnost zanikající a pro pojem přijímající společnost *promiscue* společnost nástupnická.

Jako v případě směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, i směrnice 90/434/EHS o fúzích stanoví podmínky, za kterých je možné její benefity využít. Opět jsou kladeny poměrně přísné požadavky na účastnící se právnickou osobu: musí mít stanovenou formu dle přílohy směrnice, podléhat dani z příjmů právnických osob bez možnosti volby nebo osvobození a být daňovým rezidentem některého členského státu.[257] Jak jsem uvedla výše, primárním

[254] Čl. 2 odst. c) Směrnice 90/434/EHS o fúzích.
[255] Čl. 2 odst. d) Směrnice 90/434/EHS o fúzích.
[256] Srov. čl. 2 písm. e) a f) Směrnice 90/434/EHS o fúzích.
[257] Čl. 3 Směrnice 90/434/EHS o o fúzích.

cílem směrnice je zajištění daňové neutrality na realizované transakce a zavedení jednotného systému zdanění fúzí.

Pravidla pro zdanění (nebo spíše nezdanění) jsou následující:

„Fúze ani rozdělení nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv[258] *a jejich hodnotou pro daňové účely*[259].

Členské státy podmíní použití odstavce 1 tím, že přijímající společnost vypočítá všechny nové odpisy a zisky nebo ztráty vztahující se k převedeným aktivům a pasivům podle pravidel, jimž by podléhala převádějící společnost nebo společnosti, kdyby k fúzi nebo rozdělení nedošlo.

Může-li přijímající společnost podle právních předpisů členského státu převádějící společnosti provést výpočet nových odpisů a zisků nebo ztrát vztahujících se k převedeným aktivům a pasivům na jiném základě, než je uvedeno v odstavci 2, nepoužije se odstavec 1 na aktiva a pasiva, u nichž přijímající společnost tuto možnost uplatnila.“ [260]

Směrnice umožňuje členským státům dvojí přístup k přeceňování aktiv a pasiv při fúzi a z toho vyplývající daňovou kontinuitu či daňovou diskontinuitu. Daňová kontinuita znamená přenos daňových hodnot aktiv a pasiv převádějící – zanikající společnosti beze změn, tím pádem bez zdanění

[258] Převedenými aktivy a pasivy směrnice rozumí: *„aktiva a pasiva převádějící společnosti, která jsou v důsledku fúze nebo rozdělení fakticky spojena se stálou provozovnou přijímající společnosti v členském státě převádějící společnosti a podílejí se na vytváření hospodářského výsledku, jenž je brán v úvahu pro daňové účely.“* Srov. Čl. 4 odst. 1 Směrnice 90/434/EHS o o fúzích.

[259] Hodnotou pro daňové účely se rozumí: *„hodnota, na jejímž základě by byl vypočítán zisk nebo ztráta pro účely zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků převádějící společnosti, pokud by tato aktiva a pasiva byla prodána současně s fúzí nebo rozdělením, ale nezávisle na této operaci“*. Srov. tamtéž.

[260] Čl. 4 odst. 1 až 3 Směrnice 90/434/EHS o fúzích.

kapitálových zisků a pokračování v daňovém odepisování v daňových hodnotách aktiv. Tuto variantu zvolila například Česká republika. Druhá alternativa daňové diskontinuity spočívá v novém ocenění aktiv a pasiv převádějící – zanikající společnosti a zdanění kapitálových zisků. V daňovém odpisování se bude vycházet ze změněných daňových hodnot aktiv.[261] Tento přístup můžeme nalézt v daňové legislativě Německa a Slovenska, které umožňují daňovému subjektu volbu mezi přenosem daňových hodnot aktiv a pasiv nebo jejich novým oceněním.[262]

Řádně vytvořené opravné položky nebo rezervy vytvořené převádějící – zanikající společností, které byly částečně nebo plně osvobozeny od daně, mohou být převedeny také na stálou provozovnu nástupnické společnosti, která se nachází v členském státě společnosti převádějící – zanikající. Nástupnická společnost převezme práva a povinnosti převádějící – zanikající společnosti. Opravné položky a rezervy nesmí však pocházet ze zahraniční stálé provozovny.[263] Totéž lze učinit v případě převzetí dosud nevyčerpané ztráty zanikající společnosti pro daňové účely. Legislativa členského státu musí obecně umožňovat převzetí dosud nevyčerpané ztráty. Pokud to umožňuje, vztáhne členský stát tuto možnost i na převzetí ztráty stálou provozovnou převádějící – zanikající společnosti, která se nachází na jeho území.[264] Pokud má nástupnická společnost majetkovou účast na převádějící – zanikající společnosti, zisky ze zrušení jejího podílu nepodléhají zdanění. Členské státy samy mohou osvobození od zdanění vztáhnout pouze na velikosti podílů větší než 25 % na základním kapitálu zanikající společnosti.[265]

---

[261] SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 128. ISBN 978-80-7478-699-0.
[262] Tamtéž, s. 129.
[263] Čl. 5 Směrnice 90/434/EHS o fúzích.
[264] Čl. 6 Směrnice 90/434/EHS o o fúzích.
[265] Srov. čl. 7 odst. 1 a 2 Směrnice 90/434/EHS o o fúzích.

Směrnice upravuje zvlášť případ převodu stálé provozovny, které se nachází na území jiného členského státu než na území státu převádějící – zanikající společnosti. Tento stát má dle dikce směrnice převod osvobodit od daně. Stát převádějící – zanikající společnosti může zahrnout do zdanitelného příjmu ztráty stálé provozovny, které mohly být odečteny od zdanitelných příjmů zanikající společnosti a nebyly dosud vyrovnány.[266]

Směrnice upravuje i postup v případě zneužití práva. Daňové výhody plynoucí ze směrnice mohou členské státy odepřít, pokud je zjevné, že primárním cílem společnosti realizující přeshraniční operaci je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. Jedním z kritérií k určení, zda se jedná o daňový únik či vyhnutí se daňové povinnosti, je zhodnocení, zda je dán nějaký platný hospodářský důvod pro transakci. Směrnice jako platný hospodářský důvod příkladmo uvádí restrukturalizaci.[267] Vymezením dalších platných hospodářských důvodů se musel zabývat ve své rozhodovací praxi Soudní dvůr, konkrétně v případu Foggia[268]. Portugalská společnost Foggia provedla fúzi s dalšími společnostmi a chtěla přenést zatím nevyčerpanou daňovou ztrátu ze zanikajících společností na novou nástupnickou společnost a odečíst ji od svých případných zdanitelných příjmů. Zanikající společnosti měly velkou daňovou ztrátu a do okamžiku fúze nevykonávaly žádnou činnost. Ministr financí, jehož schválení přenos ztrát v případě fúzí podléhal, žádosti společnosti Foggia nevyhověl. Portugalský soud, který se případem zabýval, měl pochybnosti ohledně výkladu termínu „platné hospodářské důvody“ dle Směrnice 90/434/EHS o fúzích. Proto raději přerušil řízení a položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Portugalská vláda měla v tomto případě za to, že Soudní dvůr postrádá pravomoc věc rozhodnout, jelikož se jedná výhradně o vnitrostátní

[266] Čl. 10 odst. 1 Směrnice 90/434/EHS o fúzích.
[267] Čl. 11 odst. 1 písm. a) Směrnice 90/434/EHS o fúzích.
[268] Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA proti Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, rozsudek pátého senátu Soudního dvora ze dne 10. listopadu 2011, rozsudek C-126/10.

situaci. Soudní dvůr potvrdil, že spor v původním řízení se týká vnitrostátního práva[269], ale dle ustálené rozhodovací praxe Soudního dvora platí, že pokud národní právní úprava přizpůsobuje řešení výhradně národních situací řešením upravených unijním právem, je dán unijní zájem, aby pojmy převzaté z unijního práva měly jednotný výklad.[270] Ohledně výkladu pojmu „platné hospodářské důvody" Soudní dvůr odkázal na svou dřívější judikaturu a zdůraznil, že tento výraz znamená víc než jen a pouze daňové zvýhodnění. Pokud je důvodem pro uskutečnění fúze jen tento důvod, nejedná se o „platný hospodářský důvod" ve smyslu znění Směrnice 90/434/EHS o fúzích.[271] Daňová zvýhodnění nesmí být jedinou motivací pro uskutečnění fúze. Pokud tomu tak je, je zcela na místě, že příslušné daňové orgány vyhodnotí, že primárním cílem je daňový únik či vyhnutí se dani.[272] Vzhledem k tomu, že čl. 11 odst. 1 písm. a) Směrnice 90/434/EHS o fúzích (ochrana před daňovými úniky) představuje výjimku ze společných pravidel pro zdanění přeshraničních fúzí, je nutné jej vykládat restriktivně. Je na národním soudu, aby posoudil dle charakteru operace, zda se jedná o daňový únik či nikoliv. Soudní dvůr potvrdil, že i fúze formou převzetí společnosti, která nevykonává žádnou činnost, může být považována za provedenou „z platných hospodářských důvodů". Skutečnost, že daňové ztráty jsou enormní a není zcela znám jejich původ, ale může signalizovat daňový únik. Soudní dvůr rozhodl, že daňový únik může být signalizován v případě, že přejímaná společnost ke dni fúze nevykonává žádnou činnost, nemá majetkovou účast a převádí čistě jen enormní daňové ztráty s nejasným původem, ačkoliv může směřovat i ke snížení strukturálních nákladů spojených osob (tak jako každá fúze).[273]

[269] Bod 19, tamtéž.
[270] Bod 21, tamtéž.
[271] Bod 34, tamtéž.
[272] Bod 36, tamtéž.
[273] Bod 52, tamtéž.

Směrnice 90/434/EHS o fúzích byla novelizována směrnicí 2005/19/ES o fúzích[274], která reagovala na vznik nových právních forem právnických osob, a to evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. Typickým znakem těchto právních forem společností je, že mohou snadno přesouvat své sídlo napříč tehdejším Evropským společenstvím bez povinnosti provést zrušení a následnou likvidaci společnosti. Směrnice 2005/19/ES o fúzích navíc oprostila toto přemisťování sídla od daňových znevýhodnění.[275] Přemisťování sídla nevznikají žádné příjmy společníkům přemisťované společnosti, a proto by mu neměly být kladeny žádné daňové překážky. Přemístění sídla „evropských společností" bylo zahrnuto do oblasti působnosti směrnice 2005/19/ES o fúzích.[276] Pokud „evropská společnost" přemístí své sídlo do jiného členského státu, nedojde za splnění určitých podmínek ke zdanění kapitálových zisků v členském státě původního sídla, protože tento majetek zůstává v původním státě. Členské státy musí v souvislosti s přenosem sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti zajistit, aby byly opravné položky nebo rezervy vytvořené před přemístěním sídla částečně či zcela osvobozeny od daně, aby mohly být převedeny se stejným daňovým osvobozením i stálou provozovnou. Nesmí se však jednat o opravné položky nebo rezervy pocházející od zahraniční stálé provozovny. Stálá provozovna evropské společnosti anebo evropské družstevní společnosti má právo na převzetí nebo přenesení ztrát těchto společností, které ještě nebyly využity pro daňové účely, pokud by totéž bylo umožněno právnické osobě, která

[274] Směrnice Rady 2005/19/ES ze dne ze dne 17. února 2005, kterou se mění směrnice 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 58/19 ze dne 4. 3. 2005 (dále také jako „Směrnice 2005/19/ES o fúzích").
[275] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2013, s. 102. ISBN 978-80-7201-925-0.
[276] Srov. čl. 1 písm. b) Směrnice 2005/19/ES o fúzích.

přemisťuje své sídlo v rámci jednoho státu.[277] Směrnice výslovně vylučuje zdanění příjmů a zisků jen v důsledku přemístění sídla společností, s výjimkou zdanění zisků plynoucích z převodu cenných papírů tvořících základní kapitál evropské společnosti a evropské družstevní společnosti, které zdanit lze.[278]

Podstatným přínosem pro reálné využití Směrnice 2005/19/ES o fúzích bylo přijetí směrnice 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností[279], která poskytuje základní rámec pro jejich realizaci. Směrnice o fúzích kapitálových společností se uplatní pouze na vymezené formy právnických osob a pouze v případě, že se jedná o právnické osoby realizující svou činnost uvnitř dnešní EU. Směrnice se pokouší podrobit přeshraniční fúze obdobným požadavkům ze strany členských států, které je potřeba splnit při fúzi vnitrostátní. Pokud národní právní řád umožňuje fúzi společností dvou právních forem, měl by umožnit tuto operaci i v případě, že jedna společnost má sídlo v jiném členském státě EU. Jedná se o aplikaci základní zásady unijního práva, a to zákazu diskriminace. Preambule směrnice akcentuje důležitost neomezovat svobodu usazovaní a volného pohybu kapitálu členskými státy.[280] Stanoví jednotné minimální požadavky na společný projekt fúze, přičemž společnosti by se samy mohly dobrovolně rozhodnout pro ustanovení přesahující tento rámec.

[277] Srov. čl. 10c odst. 1 a 2) Směrnice 2005/19/ES o fúzích.
[278] Srov. čl. 10d odst. 1 a 2) Směrnice 2005/19/ES o fúzích.
[279] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností ze dne 26. října 2005. Úřední věstník Evropské unie L 310/1 ze dne 25. 11. 2005. Dále jen „Směrnice o fúzích kapitálových společností".
[280] Srov. bod 3. Preambule Směrnice o fúzích kapitálových společností.

Další vývoj spočíval v přijetí směrnice 2009/133/ES[281], která kodifikovala dosavadní úpravu a zcela nahradila Směrnici 90/434/EHS o fúzích. Směrnice, shodně jako její předchůdkyně, umožňuje dvojí přístup k přecenění majetku při realizaci přeshraniční fúze. Směrnice upravuje situace, kdy majetek zůstává na území státu, kde sídlila zaniklá společnost. Nepředpokládá se, že by mělo dojít k přesunu majetku do jiného státu bez možnosti původního státu zdanit zisky spojené se zaniklou společností. Předpokládá se, že společnosti bude dál nějakým způsobem pokračovat ve své činnosti na území původního státu, ale činnost bude probíhat prostřednictvím odštěpného závodu zahraniční právnické osoby. Tento odštěpný závod bude stálou provozovnou a díky tomu budou jeho příjmy podléhat dani z příjmu v tomto členském státě.

6.3.1 Příspěvek Soudního dvora k této problematice

A) Judikát Leur-Bloem[282]

Paní A. Leur-Bloem byla jediným akcionářem dvou soukromých nizozemských společností. Chystala se koupit obchodní podíl ve třetí společnosti a platba měla být provedena výměnou akcií prvních dvou společností. Paní Leur-Bloem požadovala, aby tato transakce byla hodnocena jako „fúze výměnou akcií“. Tím by dle národních daňových předpisů měla nárok na osvobození od daně ze zisku, kterého by dosáhla převodem akcií a též by měla právo přenesení dosud neuplatněných daňových ztrát na nově vzniklý subjekt. Daňová správa však zastávala názor, že se nejedná o situaci, na kterou by se dle národní daňové legislativy

[281] Směrnice Rady 2009/133/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy ze dne 19. října 2009. Úřední věstník Evropské unie L 310/34 ze dne 25. 11. 2009. Dále také jako „Směrnice 2009/133/ES o fúzích“.

[282] A. Leur-Bloem proti Inspecteur der Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam 2, rozsudek Soudního dvora e dne 17. července 1997, věc C-28/95.

daly tyto výhody vztáhnout. Daňová správa byla přesvědčená, že cílem této transakce není sloučit tyto společnosti v jeden větší celek, jelikož tohoto celku již bylo z hlediska ekonomického a finančního dosaženo tím, že společnosti mají stejného jediného akcionáře a vedení. Věc byla předložena Soudnímu dvoru v rámci řízení o předběžné otázce. Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že jedna a tatáž osoba, která byla jediným akcionářem a vedoucím zanikající společnosti se stane jediným akcionářem a ředitelem nástupnické společnosti, nebrání tomu, aby se s danou fúzí zacházelo jako s fúzí prostřednictvím výměny podílů.[283] Soudní dvůr připustil, že důvody pro uskutečnění transakce mohly vyvolat domněnku zneužití. Rozhodl však, že určení, zda zamýšlená operace má za jeden ze svých cílů daňový únik či vyhýbání se daňové povinnosti, nelze zhodnotit na základě obecných kritérií. Příslušné vnitrostátní orgány musí k těmto druhům operací přistupovat individuálně a podmínky uskutečnění operace zkoumat v každém jednotlivém případě, jinak by mohl být ohrožen cíl sledovaný směrnicí 90/434/EHS o fúzích.[284]

B) Judikát SEVIC Systems AG[285]

Německá společnost SEVIC Systems AG chtěla v roce 2002 provést fúzi sloučením s lucemburskou společností Security Vision Concept SA. Návrh na zápis fúze do obchodního rejstříku byl zamítnut, protože německý zákon výslovně neumožňuje zapsat do obchodního rejstříku přeshraniční fúzi. Německý soud, ke kterému se spor dostal, položil Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda takový přístup není v rozporu se svobodou usazování. Dle stanoviska generálního advokáta Antonia Tizzana lze pod právo usazování podřadit každé opatření: „*které umožňuje nebo jen*

[283] Bod 36 a 37, tamtéž.
[284] Bod 41, tamtéž.
[285] SEVIC Systems AG proti Amtsgericht Neuwied, rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 13. prosince 2009, rozsudek C-411/03 (dále také „SEVIC Systems AG“).

usnadňuje přístup do jiného členského státu nebo výkon hospodářské činnosti v tomto státě tím, že umožňuje účinnou účast zúčastněných hospodářských subjektů na hospodářském životě země za stejných podmínek, jako jsou podmínky vztahující se na vnitrostátní hospodářské subjekty".[286] Přeměny společností včetně přeshraničních fúzí představují zvláštní způsoby výkonu svobody usazování. Fúze ztělesňuje účinný prostředek přeměny společnosti, protože díky jediné operaci může společnost pokračovat ve výkonu své činnosti v jiné právní formě, bez přerušení, sníží se náklady mimo jiné vzniklé se zrušením společnosti s likvidací, apod.[287] Německá legislativa rozdílně zacházela s vnitrostátními fúzemi a s přeshraničními fúzemi, což mohlo vést k odrazení subjektů od výkonu této základní svobody plynoucí z primárního práva. Toto omezení je možné připustit pouze tehdy, pokud by bylo možné jej ospravedlnit naléhavými důvody obecného zájmu, muselo by se jednat o opatření nezbytné, způsobilé dosáhnout sledovaného cíle a nepřekračovat meze toho, co je k jeho dosažení nezbytné. Jako odůvodnění omezení Německo uvedlo snahu chránit zájmy věřitelů, menšinových akcionářů a zaměstnanců, účinnost daňových kontrol a poctivost obchodních transakcí.[288] Soudní dvůr tato odůvodnění neuznal.[289]

Dle mého názoru představuje judikát SEVIC Systems AG jeden ze stěžejních rozsudků Soudního dvora v oblasti fúzí, jelikož potvrdil, že největší oporou pro právo realizovat přeshraniční fúze představuje samo primární právo (konkrétně dnešní článek 49 a násl. SFEU).

[286] Bod 30 SEVIC Systems AG proti Amtsgericht Neuwied, stanovisko generálního advokáta Soudního dvora Antonia Tizzana ze dne 7. července 2005, rozsudek C-411/03.
[287] Bod 21 SEVIC Systems AG proti Amtsgericht Neuwied, rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 13. prosince 2009, rozsudek C-411/03.
[288] Bod 24, tamtéž.
[289] Bod 30, tamtéž.

6.4 Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru

Směrnice zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb[290] se na rozdíl od předchozích dvou uvedených směrnic týká zdanění výhradně fyzických osob. Cílem směrnice bylo zamezit nezdanění příjmů z úroků fyzickými osobami, které získají v jiném členském státě, než mají bydliště.[291] Cestu k zavedení účinného systému zdanění úroků představuje spolupráce jednotlivých daňových správ v EU, které prostřednictvím výměny informací budou moci dohlížet na skutečné odvedení daně z úroků. Zdanění by mělo proběhnout v členském státě bydliště vlastníka úroků dle národních daňových předpisů, i přestože výplata proběhla v jiném členském státě. Daňová správa v členském státě bydliště vlastníka úrokového příjmu by zároveň měla dohlédnout, aby nedošlo k dvojímu zdanění. Pokud se tak stalo, mělo by dojít k započtu daně (do výše daně splatné na jeho území provede správce daně zápočet daně ve výši v zahraničí zaplacené srážkové daně a eventuální přebytek vyplatí vlastníkovi úroků) anebo k vrácení v členském státu zdroje úrokového příjmu zaplacené srážkové daně.[292] Zejména důležitá je spolupráce platebních zprostředkovatelů. Platební zprostředkovatel je směrnicí vymezen jako: „*hospodářský subjekt, který provádí nebo připisuje úrokovou platbu přímo ve prospěch skutečného vlastníka bez ohledu na to, zda je tento subjekt dlužníkem, z jehož dluhu úroky plynou, nebo subjektem, jenž byl dlužníkem nebo skutečným vlastníkem pověřen úrokovou platbu provést nebo připsat.*“[293] Za platebního

[290] Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Úřední věstník Evropské unie L 157/38 ze dne 26. 6. 2003. Dále také „směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor“.
[291] Rec. 5 Preambule Směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor.
[292] Srov. čl. 14 Směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor.
[293] Srov. čl. 4 odst. 1 Směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor.

zprostředkovatele je považován rovněž subjekt, který provádí a připisuje platbu úroku ve prospěch jeho vlastníka.[294] Platí vyvratitelná domněnka, že vlastníkem úroků je fyzická osoba, která přijme úrokovou platbu, nebo v jejíž prospěch jsou úroky připsány. Lze ale prokázat, že tomu tak není, pokud a) tato osoba jedná jako platební zprostředkovatel, nebo b) jedná jménem právnické osoby, jejíž zisk byl v souladu s obecnou úpravou zdanění podniků nebo c) jedná jménem jiného, kdo je skutečným vlastníkem a platebnímu zprostředkovateli sdělí totožnost.[295] Za platbu úrokového charakteru se považují úroky z vkladů, úroky související s pohledávkami všeho druhu, úroky z cenných papírů a vládních dluhopisů i z nástrojů kolektivního investování.[296] Automatická výměna informací probíhá mezi příslušnými orgány členských států minimálně jedenkrát ročně pro všechny uskutečněné úrokové platby.[297] Orgánem členského státu v tomto smyslu může být například správce daně. Směrnice stanoví přechodná období pro Belgii, Lucembursko a Rakousko, které během tohoto období informace poskytovat nemusí, ale ostatní členské státy jim informace poskytují.[298] Pokud Belgie, Lucembursko a Rakousko informaci neposkytnou, musí samy příjem z úroků zdanit srážkovou daní v letech 2005 až 2007 ve výši 15%, poté do roku 2010 ve výši 20% a v následujících letech ve výši 35%.[299] Výnosy z takto uvalené srážkové daně se dělí dle schématu: 25% výnosu si ponechá členský stát vybírající srážkovou daň a 75% výnosu je převedeno členskému státu bydliště vlastníka příjmů.[300] V českém zákoně o daních z příjmů byla směrnice reflektována v § 38fa a také v Pokynu D-282[301].

[294] Srov. čl. 4 odst. 2 Tamtéž.
[295] Srov. čl. 2 Tamtéž.
[296] Srov. čl. 6 tamtéž.
[297] Srov. čl. 9 tamtéž.
[298] Srov. čl. 10 tamtéž.
[299] Srov. čl. 11 tamtéž.
[300] Srov. čl. 12 tamtéž.
[301] Sdělení Ministerstva financí k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným

Na základě zprávy Komise o vyhodnocení fungování směrnice v roce 2008 byly identifikovány oblasti, které by měly být ve směrnici doplněny. Zejména se jedná o procedurální pravidla uplatnění směrnice a zlepšení zjištění totožnosti vlastníka úroků. Fyzické osoby mohou obejít použití směrnice tak, že nastrčí právnickou osobu se sídlem ve státě zdroje úrokových příjmů. Také je třeba zajistit, aby směrnici podléhaly nejen úroky, ale srovnatelné příjmy.[302] V roce 2014 tedy byla přijata novela v podobě směrnice 2014/48/EU o zdanění příjmů z úspor[303], jež měla být implementována do roku 2016. Směrnice však byla v roce 2015 zrušena[304]. Důvodem je snaha, aby v oblasti výměny informací v daňových věcech nedocházelo k překrývání působnosti více právních předpisů, v tomto případě konkrétně se směrnicí 2014/107/EU[305]. Ponechání dvou paralelních právních úprav by přinášelo pouze zvýšené náklady (například dvojí oznamovací povinnost daňových správ). Na poli Evropské unie probíhají snahy o uvedení předpisů EU do souladu s jednotným celosvětovým standardem pro automatickou výměnu informací vypracovaným OECD.

Jak správně uvádí P. Liebing, směrnice o zdanění příjmů představuje jednu z mála doposud přijatých daňových harmonizačních opatření

Směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru.

[302] Rec. 6 Preambule Směrnice Rady 2014/48/EU ze dne 24. března 2014, kterou se mění směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Úřední věstník Evropské unie L 111/50 ze dne 15. 04. 2014.

[303] Směrnice Rady 2014/48/EU ze dne 24. března 2014, kterou se mění směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Úřední věstník Evropské unie L 111/50 ze dne 15. 04. 2014. Dále také jako „směrnice 2014/48/EU o zdanění příjmů z úspor".

[304] Směrnice Rady (EU) 2015/2060, kterou se zrušuje směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb ze dne 10. listopadu 2015. Úřední věstník Evropské unie L 301/1 ze dne 18. 11. 2015.

[305] Směrnice Rady 2014/107/EU, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní, ze dne 9. prosince 2014. Úřední věstník Evropské unie L 359/1 ze dne 16. 12. 2014.

s přímým dopadem na jednotlivce – fyzické osoby.[306] Což je z obecného hlediska v rámci harmonizace přímých daní nutno považovat za pokrok.

6.4.1 Praktický příklad na uplatnění směrnice

Pan Jan Novák, český daňový rezident, má založen spořicí účet v lucemburské bance X (tedy v bance v zemi, pro níž platí přechodné období), ve které získá úrok ve výši 1000 EUR ze svého vkladu. Na jeho účet bude připsaná částka po zdanění srážkovou daní ve výši 35 %, která bude uhrazena lucemburské daňové správě. Výnos ze zdanění činí 350 EUR a bude rozdělen mezi Lucembursko a Českou republiku. Česká republika získá 75 % (tzn. 262,50 EUR) a Lucembursko 2 5% (tzn. 87,50 EUR). Pan Novák má v České republice jakožto český daňový rezident celosvětovou daňovou povinnost a příjem z úrokové platby přizná ve svém daňovém přiznání. V České republice bude zdaněn příjem pana Novák sazbou daně 15 % - z částky 1000 EUR bude činit 150 EUR. Lucemburský platební zprostředkovatel zdanil výnos částkou 35 %, Česká republika v souladu s pravidly ze směrnice vrátí panu Novákovi rozdíl ve sražené dani v Belgii a v ČR, který činí 20 % (tzn. 200 EUR). Vznikne zvláštní situace, kdy Česká republika bude vracet daňovému poplatníkovi daň, kterou nikdy nevybrala. Zdanění v ČR by přineslo výnos ve výši 150 EUR, ale v tomto případě jí zbyde pouze 62,50 EUR (rozdíl mezi tím, co získala z Lucemburska 262,50 EUR, a tím, kolik musí vrátit panu Novákovi 200 EUR). Tento případ jasně naznačuje, že v případě zdroje příjmů v Lucembursku, Rakousku nebo Belgii a jeho zdanění srážkovou daní je toto zdanění pro zemi bydliště

[306] LIEBING, Patric. *Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union. Wege für Neukonzeption.*. 1. vyd. Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., 2004, s. 38. ISBN 3-503-08317-0.

fyzické osoby nevýhodné. Belgie počínaje rokem 2010 přešla z režimu uplatňování srážkové daně na režim automatické výměny informací.[307]

6.5 Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků

Směrnice o společném zdanění úroků a licenčních poplatků[308] zavedla možnost společného systému zdanění úroků a licencí mezi právnickými osobami z jedné skupiny. Cílem bylo zamezit tomu, aby transakce mezi daňovými rezidenty různých členských zemí EU podléhaly nepříznivějšímu daňovému zacházení než transakce realizované čistě v rámci jedné členské země. Jako nejvhodnější řešení bylo spatřováno kompletní zrušení zdanění úroků a licencí v členském státě zdroje těchto příjmů a zdanění výhradně v členském státě příjemce úroků či licencí. Směrnice úroky chápe jako příjmy z pohledávek, příjmy z cenných papírů, obligací, dluhopisů. Licenčními poplatky rozumí příjem jako náhradu za užití autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně filmů a počítačových programů, patentu, ochranné známky a další.[309] Směrnice se vztahuje na placení úroků a licencí mezi společnostmi z jedné skupiny. Aby společnosti mohly využít zvýhodněného režimu, musí splnit podmínky „přidružené společnosti“.[310] Jak správně uvádí J. Široký, směrnice nabízí nové příležitosti ke strukturalizaci duševního vlastnictví.[311]

---

[307] POSPÍŠILOVÁ, Alexandra a Marcel PITTERLING. *Zdaňování úspor v evropském kontextu.* Účetní kavárna [online]. 2009. [cit. 2016-06-15] Dostupné z WWW: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5657v7800-zdanovani-uspor-v-evropskem-kontextu/.

[308] Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ze dne 3. června 2003. Úřední věstník L 157/49 ze dne 26. 06. 2003. Dále také „směrnice 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků“.

[309] Srov. čl. 2 Směrnice 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků.

[310] Srov. čl. 3 písm. b) tamtéž.

[311] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v*

6.6 Závěry k zatím přijatým opatření v oblasti harmonizace daní z příjmů

Tato kapitola si kladla za cíl představit některá dosud přijatá opatření v oblasti harmonizace přímých daní a poukázat na některé jejich sporné aspekty. Opatření rozebraná v této kapitole jsou dvojího druhu: jedna se snaží usnadnit fungování vnitřního trhu a druhá se snaží zajistit výměnu informací v daňových otázkách. Je evidentní, že pokrok v oblasti harmonizace daní je velmi pozvolný, nicméně jsem přesvědčena, že v této oblasti se nanejvýše vyplatí trpělivost. Z mého pohledu je nejpřínosnější hned na prvním místě zmíněná směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností. Nevýhodu další směrnice, směrnice o fúzích spatřuji v tom, že pouze přijala společná pravidla pro odložení zdanění kapitálových zisků přímo souvisejících s přeshraničními operacemi, než aby vytvořila společný systém zdanění.

---

daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2013, s. 114. ISBN 978-80-7201-925-0.

7 Dvojí zdanění

Tato kapitola navazuje na stručné vymezení pojmu dvojího zdanění v kapitole druhé této práce a akcentuje způsoby zamezení dvojímu zdanění poskytované mezinárodním daňovým právem. Mezinárodní dvojí zdanění je nežádoucí jev, protože v konečném důsledku může zabraňovat mobilitě pracovníků, osob samostatně výdělečně činných, mobilitě právnických osob, a rovněž mobilitě kapitálu. Tím, že je příjem podroben stejnému druhu daně dvakrát ve více státech, dochází mnohdy ke snížení zájmu fyzických i právnických osob o výkon ekonomické činnosti v zahraničí. Pro státy je tento jev také velmi nevítaný, jelikož snižuje zájem investorů expandovat za hranice svých států, čímž dochází ke stagnaci tuzemské ekonomiky. Hlavní důvody, proč dochází ke dvojímu zdanění, jsou zejména:

a) Národní daňová legislativa vymezuje široce, *kdo spadá pod definici jejího daňového rezidenta*, který je povinen odvádět ve státě svého domicilu daň ze svého celosvětového příjmu. Vnitrostátní daňové předpisy se tak navzájem překrývají, protože jeden daňový poplatník spadá do definice daňového rezidenta ve více státech.
b) Příjem daňového poplatníka zdaní jak stát zdroje příjmů, tak stát rezidenta, přičemž tento stát vůbec *nezohlední daň již odvedenou ve státě zdroje příjmů*. Jak správně uvádí V. Sojka, bylo by takřka naivní domnívat se, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění riziko dvojího zdanění naprosto eliminují.

Existují dvě alternativy řešení. První alternativa spočívá v přijetí jednostranných opatření státy, kdy ve své tuzemské daňové legislativě

omezí dvojí zdanění. Národní úpravy většinou mohou stanovit pro daňové poplatníky výhodnější režimy než jednotlivé smlouvy o zamezení dvojího zdanění.[312] Druhá možnost spočívá ve sjednání vícestranných opatření – mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění.

7.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění stanoví přesné určovatele, dle kterých se rozhodne, který stát bude mít právo příjem zdanit. Fakticky dojde k rozdělení daňového výnosu mezi stát daňové rezidence poplatníka a stát zdroje příjmů. Jak správně uvádí V. Sojka, smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nedávají na výběr daňovému poplatníkovi, aby si vybral, kde bude příjem zdaňovat. Smlouvy sice stanoví poněkud zavádějícím způsobem, že některý ze zúčastněných dvou států *má právo* příjem zdanit, ale možnost volby platí výhradně pro státy.[313]

Počátek smluv o zamezení dvojího zdanění můžeme datovat do 19. století. První smlouvy byly uzavřeny mezi švýcarskými kantony. Dále po Rakousko-uherském vyrovnání v roce 1867 byly uzavřeny smlouvy mezi dvěma politickými celky Rakouskem a Uherskem. Tyto smlouvy řešily ale problematiku vnitrostátního dvojího zdanění. Jako první smlouvu o zamezení mezinárodního dvojího zdanění můžeme označit až smlouvu z roku 1899 uzavřenou mezi Rakouskem a Pruskem. Větší rozmach sjednávání smluv o zamezení mezinárodního dvojího zdanění nastal v meziválečném období a to převážně z ekonomických důvodů. Většina smluv, které uzavřelo tehdejší Československo, byly z hlediska obsahu tzv.

[312] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 34. ISBN 978-80-7478-035-6.
[313] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 35. ISBN 978-80-7478-035-6.

smlouvy komplexní, protože se vztahovaly na všechny přímé daně. Jednalo se zejména o smlouvy o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem, Německem a Maďarskem jako největšími zahraničními obchodními partnery tehdejšího Československa. Československo uzavíralo i smlouvy tzv. omezeného charakteru, které upravovaly pouze některé druhy přímých daní.[314] Po druhé světové válce došlo k relativnímu útlumu v negociaci nových smluv o zamezení dvojího zdanění, rozkvět nastal až v sedmdesátých letech, kdy byla obnovena jednání o uzavření dalších smluv. K dubnu 2016 měla Česká republika uzavřeno 85 smluv o zamezení dvojímu zdanění.[315]

V průběhu 20. století byly vytvořeny mezinárodně uznávané smluvní modely: modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále také „OECD“) a modelová smlouva Organizace spojených národů (dále také „OSN“). Některá literatura rovněž připouští třetí smluvní model USA, který se, jak jsem již uvedla výše, vyznačuje specifickým konceptem vymezení daňového domicilu – vazbou na americké státní občanství.[316] Modelové smlouvy hrají v mezinárodním obchodě velkou roli, jelikož umožňují překlenout propast mezi odlišnými daňovými systémy tím, že pro hospodářskou činnost provozovanou ve více zemích stanoví harmonizovaná daňová pravidla. Na druhou stranu modelové smlouvy nemusí být přebírány smluvními státy bez jakýchkoliv změn. Jejich znění není závazné a vymahatelné. Jejich účel je ulehčit praktickou aplikaci

[314] NERUDOVÁ, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdaněné v Evropě a ve světě*. Danarionline.cz [online]. 2008. [cit. 2016-04-21]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=smlouva%20o%20zamezen%C3%AD%20dvoj%C3%ADho%20zdan%C4%9Bn%C3%AD.

[315] Ministerstvo financí [online]. 2016. [cit. 2016-20-04] Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv.

[316] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 158. ISBN 978-80-7478-626-6.

daňových dohod mezi členskými státy, ale je zcela na smluvních stranách, zda se v rámci negociace rozhodnou některé články upravit dle vlastních požadavků.

Dle mého názoru je však nejvhodnější uzavíranou smlouvu příliš nevzdalovat od smluvního modelu. Podoba smluvního modelu je výsledkem vývoje trvajícího několik desetiletí a průběžně se stále aktualizuje, aby co nejvíc vyhovovala současným ekonomických podmínkám. Smluvní model byl navržen tak, aby rozdělení příjmů ke zdanění jednotlivým státům bylo nanejvýš spravedlivé. Při zásazích smluvních stran při negociaci daňové smlouvy je třeba myslet na to, aby případné změny jednu ze smluvních stran neznevýhodňovaly. Další výhodu spatřuji v existenci komentářů ke smluvním modelům, které je v případě potřeby možné využít pro ujasnění nejednoznačných ustanovení daňové smlouvy.

7.1.1 Model Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

První snaha o vytvoření modelové smlouvy vzešla z podnětu Společnosti národů[317] (pozdější Organizace spojených národů[318]) ve 20. letech minulého století. Aktivita na půdě OSN v oblasti dvojího zdanění probíhala do poloviny padesátých let, kdy byla problematika mezinárodního dvojího zdanění přenesena na dnešní OECD (tehdejší OEEC „*Organisation for European Economic Co-operation*“). OECD se navázalo na úspěchy dosažené OSN (například přijetí tzv. Mexického modelu o zamezení dvojímu zdanění z roku 1940, nebo tzv. Londýnského modelu z roku 1946) a pokusilo se vypracovat model jednotný. První rozhodnutí o tvorbě

[317] Společnost národů vznikla v roce 1920 na základě dokumentu Pakt společnosti národů (někdy se setkáváme též s označení „liga národů“). Signatářské státy se v tomto paktu zavázaly dodržovat pravidla mezinárodního práva a mezinárodní bezpečnosti. Společnost ale byla fakticky schopna prosadit své cíle, nedokázala zamezit vzniku další války a po 2. světové válce byla rozpuštěna. Některé její idey byly převzaty nově vzniklou mezinárodní organizací OSN, která na činnost Společnosti národů navázala.
[318] Více k OSN viz: http://www.osn.cz/wp-content/uploads/2014/12/vse-o-osn-historie.pdf.

jednotného modelu bylo přijato v roce 1955, jehož výsledkem byl Návrh smlouvy o zamezení dvojímu zdanění z příjmů a majetku. Na základě tohoto návrhu byly revidovány doposud uzavřené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi členy OECD. Tento model byl novelizován v 70. letech a poté v 90. letech a začaly jej využívat i nečlenské země OECD. Dnes můžeme nalézt smlouvu o zamezení dvojímu zdanění dle modelu OECD, která je uzavřena mezi zeměmi, z nichž ani jedna není členem OECD.[319] Modelová smlouva je pravidelně novelizována, poslední v pořadí devátá novelizace proběhla v roce 2014.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění sjednané podle tohoto modelu se vyznačují následující strukturou[320]:

Kapitola I Oblast působnosti úmluvy
Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje *(„Persons covered“)*
Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje *(„Taxes covered“)*
Kapitola II Definice
Článek 3 – Obecné definice *(„General definitions“)*
Článek 4 – Rezident *(„Resident“)*
Článek 5 – Stálá provozovna *(„Permanent establishment“)*
Kapitola III Zdanění příjmů
Článek 6 – Příjem z nemovitého majetku *(„Income from immovable property“)*
Článek 7 – Zisky podniků *(„Business profits“)*
Článek 8 – Lodní doprava, vnitrozemská vodní doprava a letecká doprava *(„Shipping, inland waterways transport and air transport“)*
Článek 9 – Sdružené podniky *(„Associated enterprises“)*
Článek 10 – Dividendy *(„Dividends“)*
Článek 11 – Úroky *(„Interest“)*
Článek 12 – Licenční poplatky *(„Royalties“)*
Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku *(„Capital gains“)*
Článek 14 – Vypuštěn
Článek 15 – Příjem ze zaměstnání *(„Income from employment“)*

[319] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 159-160. ISBN 978-80-7478-626-6.
[320] OECD [online]. 2014. [cit. 2016-04-23] MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL. Dostupné z WWW: https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf.

Článek 16 – Tantiémy *(„Directors´ fees“)*
Článek 17 – Umělci a sportovci *(„Entertainers and sportspersons“)*
Článek 18 – Penze *(„Pensions“)*
Článek 19 – Veřejné funkce *(„Government service“)*
Článek 20 – Studenti *(„Students“)*
Článek 21 – Ostatní příjem *(„Other Income“)*
Kapitola IV Zdanění majetku
Článek 22 – Majetek *(„Capital“)*
Kapitola V Metody zamezení dvojího zdanění
Článek 23A – metoda vynětí *(„Exeption method“)*
Článek 23 B – metoda zápočtu *(„Credit method“)*
Kapitola VI Zvláštní ustanovení
Článek 24 – Nediskriminace *(„Non-discrimination“)*
Článek 25 – Řešení případů dohodou *(„Mutual agreement procedure“)*
Článek 26 – Výměna informací *(„Exchange of information“)*
Článek 27 – Pomoc při výběru daní *(„Assistance in the collection of taxes“)*
Článek 28 – Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů *(„Members of diplomatic missions and consular posts“)*
Článek 29 – Územní působnost *(„Territorial extension“)*
Kapitola VII Závěrečná ustanovení
Článek 30 – Vstup v platnost *(„Entry into force“)*
Článek 31 – Ukončení *(„Termination“).*

7.1.2 Model Organizace spojených národů

Ačkoliv v polovině 50. let minulého století došlo k přenosu oblasti mezinárodního zdanění na OECD, v 60. letech se zájem na poli OSN obnovil. OSN si předsevzalo podpořit zahraniční investice v rozvojových zemí a v roce 1980 představilo Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi, přičemž dosavadní poslední aktualizace tohoto smluvního modelu proběhla v roce 2011.

Tento model stejně jako model OECD představuje kompromis mezi zdaněním na základě zásady země zdroje příjmů a země rezidence. S ohledem na to, že bývá uzavírán s rozvojovými zeměmi, projevuje se zde snaha tyto země chránit před pouhým čerpáním příjmů z jejich zdrojů bez faktické možnosti tyto příjmy podrobit zdanění. Z toho důvodu modelová

smlouva OSN spíše mírně upřednostňuje zásadu státu zdroje příjmů, ale zároveň zdůrazňuje vhodnost spravedlivého rozdělení příjmů ze zahraničních investic se státem, který investice poskytl. Smluvní model OSN dále zdůrazňuje, že by měly být podrobeny dani pouze čisté příjmy, a tedy zohledněny související výdaje, a že by zdanění mělo být přiměřené, aby neodrazovalo zahraniční investory.[321]

Smluvní model má následující strukturu[322]:

Kapitola I Oblast působnosti úmluvy
Článek 1 – Osoby, na které se smlouva vztahuje *(„Persons covered")*
Článek 2 – Daně, na které se smlouva vztahuje *(„Taxes covered")*
Kapitola II Definice
Článek 3 – Obecné definice *(„General definitions")*
Článek 4 – Rezident *(„Resident")*
Článek 5 – Stálá provozovna *(„Permanent establishment")*
Kapitola III Zdanění příjmů
Článek 6 – Příjem z nemovitého majetku *(„Income from immovable property")*
Článek 7 – Zisky podniků *(„Business profits")*
Článek 8 – Lodní doprava, vnitrozemská vodní doprava a letecká doprava *(„Shipping, inland waterways transport and air transport")*
Článek 9 – Sdružené podniky *(„Associated enterprises")*
Článek 10 – Dividendy *(„Dividends")*
Článek 11 – Úroky *(„Interest")*
Článek 12 – Licenční poplatky *(„Royalties")*
Článek 13 – Zisky ze zcizení majetku *(„Capital gains")*
Článek 14 – Nezávislá povolání *(„Independent personal services")*
Článek 15 – Závislá činnost *(„Dependent personal services")*
Článek 16 – Tantiémy a odměny vedoucích manažerů *(„Directors´fees and renumeration of top-level managerial officials")*
Článek 17 – Umělci a sportovci *(„Artistes and sportspersons")*
Článek 18 – Penze a dávky sociálního zabezpečení *(„Pensions and social security payments")*
Článek 19 – Veřejné funkce *(„Government service")*

[321] United Nations [online]. 2011. [cit. 2016-04-25] United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Dostupné z WWW: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf, s. ix.
[322] United Nations [online]. 2011. [cit. 2016-04-25] United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Dostupné z WWW: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.

Článek 20 – Studenti *(„Students“)*
Článek 21 – Ostatní příjem *(„Other Income“)*
Kapitola IV Zdanění majetku
Článek 22 – Majetek *(„Capital“)*
Kapitola V Metody zamezení dvojího zdanění *(„Methods for elimination of double taxation“)*
Článek 23A – Metoda vynětí *(„Exemption method“)*
Článek 23 B – Metoda zápočtu *(„Credit method“)*
Kapitola VI Zvláštní ustanovení
Článek 24 – Nediskriminace *(„Non-discrimination“)*
Článek 25 – Řešení případů dohodou *(„Mutual agreement procedure“)*
Článek 26 – Výměna informací *(„Exchange of information“)*
Článek 27 – Pomoc při výběru daní *(„Assistance in the collection of taxes“)*
Článek 28 – Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů *(„Members of diplomatic missions and consular posts“)*
Kapitola VII Závěrečná ustanovení
Článek 29 – Vstup v platnost *(„Entry into force“)*
Článek 30 – Ukončení *(„Termination“)*

Struktura obou smluvních modelů je velmi podobná. Čím se však navzájem odlišují, je vymezení některých pojmů či odlišného postupu při zdanění některých druhů příjmů. Příkladmo lze uvést vymezení stálé provozovny, kterou smluvní model OSN vymezuje šířeji a stanoví pro její vznik kratší časové období (šest měsíců na rozdíl od dvanácti měsíců v modelu OECD).[323] Další odlišností ve smluvních modelech jsou různé přístupy ke zdanění v případě dividend, úroků a licenčních poplatků. Smlouva OECD přímo navrhuje sazby daně, zatímco model OSN ponechává určení sazeb uvážení smluvních států.[324]

7.1.3 Modelová smlouva Spojených států amerických

Spojené státy americké vycházejí ve všech smlouvách o zamezení dvojímu zdanění z vlastního modelu, kterým disponují od roku 1996. Na základě tohoto modelu jsou zdaňovány státním příslušníkům USA jejich

[323] Srov. čl. 5 Smluvního modelu OECD a čl. 5 Smluvního modelu OSN.
[324] Srov. čl. 10, 11, 12 Smluvního modelu OECD a čl. 10, 11, 12 Smluvního modelu OSN.

celosvětové příjmy a zároveň pro nerezidenty platí, že se v USA zdaňují příjmy ze zdrojů na jejich území.[325]

7.2 Metody zamezení dvojího zdanění

Rozlišujeme standardní metody zamezení či zmírnění dvojího zdanění: zápočet a vynětí. *Zápočet daně* znamená, že daňový poplatník ve státě svého daňového domicilu zahrne do daňového přiznání veškeré své celosvětové příjmy, ze kterých se vypočítá daň, od které se odečte daň uhrazená v zahraničí. Existují dva druhy zápočtu: zápočet úplný a zápočet prostý. Započtení úplné znamená, že je možné započíst daň zaplacenou v zahraničí v plné výši. Zápočet prostý umožňuje započíst pouze takovou výši daně, které odpovídá tuzemské dani připadající na stejnou část příjmu. Pokud příjem vznikne v zemi s vyšším daňovým zatížením a odvedená daň v zahraničí je tedy vyšší než by byla daň odvedená v ČR, tratí na tom daňový poplatník. Pokud daňový poplatník chce uplatnit metodu zápočtu daně, je třeba, aby výši daně uváděl v daňovém přiznání správně – tedy v hrubém vyjádření. Dále si daňový poplatník musí pohlídat, aby daň zaplacenou v zahraničí odvedl ve správné výši. Pokud by nedopatřením zaplatil větší daň, než kterou předpokládá smlouva o zamezení dvojího zdanění, nemohl by ji započíst a ani uplatnit jako daňově odčitatelný náklad. Tohoto nedopatření se nemusí dopustit pouze daňový poplatník, ale i zahraniční daňová správa. Rovněž v případě, že daňový poplatník měl příjem ve více státech a chce uplatnit metodu zápočtu, se musí propočítat

[325] NERUDOVÁ, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdaněné v Evropě a ve světě*. Danarionline.cz [online]. 2008. [cit. 2016-04-23]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=smlouva%20o%20zamezen%C3%AD%20dvoj%C3%ADho%20zdan%C4%9Bn%C3%AD.

příjem z každého státu zvlášť.[326] Teorie považuje využití metody zápočtu za metodu neutrální, jelikož daňoví rezidenti jsou podrobeni stejné dani bez ohledu na to, kde generovali svůj příjem.[327]

Vynětí jako druhá metoda zamezení dvojímu zdanění se vyskytuje ojediněle a je typická spíše pro starší smlouvy. Tato metoda umožňuje, že stát daňového domicilu poplatníka nepodrobí zdanění některé příjmy dosažené ve státě zdroje, tedy je od daně osvobodí. Díky metodě vynětí může dojít k nežádoucí situaci, tzv. dvojímu nezdanění. Vynětí je možné uplatnit jako vynětí úplné a vynětí s výhradou progrese. Vynětí úplné znamená kompletní osvobození příjmu získaného v zahraničí od tuzemské daně. Vynětí s výhradou progrese představuje nejkomplikovanější metodu a dále se dělí na metodu zprůměrňování a metodu vrchního dílku. Tato metoda má smysl jen v případech, že ve státě daňového domicilu je daň vybírána prostřednictvím progresivní daňové sazby. Vynětí s výhradou progrese má vliv na výši daňové sazby. Příjem ze zahraničí se sice nezahrnuje do základu daně v tuzemsku, ale provede se součet příjmu ze zahraničí a z tuzemska a dle něj se určí daňová sazba, která se ale uplatní pouze na příjem dosažený v tuzemsku. Příjem dosažený v zahraničí má vliv pouze na stanovení daňové sazby, která se stoupajícím příjmem progresivně roste.[328]

---

[326] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 35. ISBN 978-80-7478-035-6.
36-39.

[327] BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 281. ISBN 978-80-7400-440-7.

[328] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013, s. 35. ISBN 978-80-7478-035-6.
40-43.

7.3 Modelová smlouva pro členské země Evropské unie

Komise se začala zabývat možností vytvoření modelové smlouvy o zamezení dvojímu zdanění v roce 2001, kdy předložila sdělení Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru[329]. Komise navrhla vytvoření unijního smluvního modelu na principu OECD, který by do budoucna byl s to nahradit uzavírané bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými členskými státy. Komise připustila, že se sice jedná o cíl, kterého je možné dosáhnout až v dlouhodobém horizontu, ale že by tento nový model byl schopen nahradit stávající nepřehledný systém dvojího zdanění v EU.[330] Dle mého názoru by přijetí jednotného smluvního modelu pro země Evropské unie mohlo mezinárodní dvojí zdanění zjednodušit. Jednotlivé daňové úmluvy mezi členskými státy jsou mnohdy z hlediska základních svobod vnitřního trhu problematické. Některá ustanovení mohou být v rozporu s unijním právem a věcí se musí zabývat Soudní dvůr (například případ C-336/96 Gilly[331]). V roce 2005 Komise zveřejnila pracovní dokument[332], ve kterém rozebrala problematiku střetu unijního daňového práva a mezinárodního daňového práva. Pro tvorbu finálního modelu měla být vytvořena skupina odborníků na daňové právo pocházejících ze všech členských států. Dokonce se uvažovalo i vytvoření pracovních skupin pro jednotlivé druhy příjmů. Evropská komise sama navrhla, že unijní smluvní model by nemusel mít podobu závazného právní

[329] Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 23. 10. 2001 s názvem Towards an Internal Market without tax obstacles („směrem k vnitřnímu trhu bez daňových překážek“). Dostupné online: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF, s. 14 a 15.
[330] Tamtéž.
[331] Robert Gilly proti Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin, rozsudek Soudního dvora ze dne 12. května 1998, věc C-336/96.
[332] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/eclawtaxtreaties_en.pdf .

předpisu, ale spíše „soft law“.[333] Například volba právně nezávazného doporučení by dle mého názoru byla nejvhodnější, jelikož zejména smluvní modely je třeba často aktualizovat a upravovat, aby stále odpovídaly všem ekonomickým potřebám, a forma doporučení by byla s to tomuto požadavku vyhovět.

Bohužel od roku 2005 však diskuze nad jednotným smluvním modelem utichla. Dle mého názoru by se však jednalo o velmi dobrý způsob, jak vyřešit problematiku dvojího zdanění jednotně v EU. Finální znění smluvního modelu by mělo reflektovat dosud přijaté směrnice v oblasti společného zdanění některých druhů příjmů. Pokud by byl smluvní model vytvořen z modelu OECD, jednalo by se zejména o úpravu článků 10 (z důvodu směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států), dále článků 11 a 12 (směrnice zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb a směrnice o společném zdanění úroků a licenčních poplatků), článek 26 by měl být uzpůsoben aktuální unijní úpravě o automatické výměně informací. Vhodné by také bylo doplnit smluvní model o komentář, tak jako je tomu u jiných smluvních modelů. Jeho neexistence by mohla vést ke značné zátěži Soudního dvora, který by se v rámci řízení o předběžné otázce zabýval výkladem smluvního modelu. V konkrétních smlouvách uzavřených dle unijního modelu by bylo na místě uvést rozhodčí doložku pro Soudní dvůr. Ohledně volby státu zdanění bych považovala za nejvhodnější řešení zdanění ve státě zdroje příjmu a nikoliv posuzování daňového domicilu daňového poplatníka a zdanění v tomto státě.

[333] CERIONI, Luca. *The European Union and Direct Taxation. A solution for a difficult relationship.* 1. vyd. Abingdon: Routledge Taylor & Francis Group, 2015, s. 228. ISBN 978-1-315-81867-2.

7.4 Shrnutí

Tato kapitola se zabývá mezinárodním dvojím zdaněním, jednotlivými smluvními modely včetně představení základních metod k vyloučení dvojího zdanění. Kapitola také rozebírá možný smluvní model pro členské státy EU, který sice zatím nebyl přijat a jeho skutečné zavedení v nejbližší budoucnosti není bohužel pravděpodobné, ale dle mého názoru by byl s to unifikovat problematiku mezinárodního dvojího zdanění v EU. Považuji za velmi zajímavý přístup Komise, která navrhla využití právně nezávazných aktů k jeho zavedení. Domnívám se, že jejich změna bude moci být o mnoho pružnější, než kdyby se jednalo o legislativní akt a díky tomu by mohly pružněji reagovat na aktuální potřeby ekonomiky.

Dvojí zdanění představuje velmi zajímavou, avšak komplikovanou problematiku, která se neustále vyvíjí. Postupně vyvstávají různé problémy (jako např. zdanění služebové stálé provozovny), u kterých bude velmi podnětné sledovat, jak budou zákonodárcem a praxí řešeny. Nemůže být pochyb o tom, že se mnohdy nebude jednat o řešení jednoduchá.

8 Daňový systém Spojených států amerických jako vzor pro Evropskou unii

Následující kapitola si klade za cíl zodpovědět otázku, zda by systém federálního zdanění příjmů fungující ve Spojených státech amerických bylo možné uplatnit na území Evropské unie. Dalším cílem je zhodnotit přístup k daňové konkurenci ve Spojených státech.

Spojené státy americké jsou z hlediska územně organizační struktury považovány za federaci. Uvnitř federace paralelně vedle sebe koexistuje legislativní pravomoc federální a legislativní pravomoc členských zemí. Teorie práva hovoří o tzv. *výlučné pravomoc*i (některé oblasti náleží výlučně do pravomoci federace či naopak výlučně do pravomoci členských zemí) nebo *konkurující pravomoci* (za určitých podmínek oblast spadá do úpravy na federální úrovni, za jiných podmínek do úpravy členským státům).[334] Ve Spojených státech spadá daňová legislativa do tzv. konkurující pravomoci. Daně jsou ukládány na úrovni federace, na úrovni států a mnohdy i na úrovni komunální.

Základním předpisem, ze kterého pramení právo vybírat daně je samotná Ústava Spojených států amerických. Dle americké ústavy je právo ukládat daně uděleno Kongresu[335]. Tato pravomoc však není bezmezná. Některá omezení stanoví samotná ústava, další byla judikována Nejvyšším soudem USA, který disponuje pravomocí konečného výkladu ústavních

[334] KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995. s. 158. ISBN 80-7179-028-1.
[335] Srov. čl. 1 odst. 8 Ústavy USA: „*The Congress shall have power to lay and collect taxes, duties, imposts and excises, to pay the debts and provide for the common defense and general welfare of the United States; but all duties, imposts and excises shall be uniform throughout the United States…".*

práv ve Spojených státech, a který se v rámci své rozhodovací činnosti zabýval kolizí mezi ústavním právem jako takovým a pravomocí vybírat daně. Základem daňové legislativy jsou ustanovení článku 1 americké ústavy. Ústava požaduje povinnost rozdělení přímých daní mezi jednotlivé členské státy podle počtu obyvatel[336] a nesmí být zavedena žádná daň z hlavy či jiná přímá daň, leda by byla zavedena v poměru k soupisu nebo sčítání obyvatelstva[337]. Na základě tohoto ustanovení Ústavy USA zrušil Nejvyšší soud federální daň z roku 1894 (k tomuto více níže v části o vývoji amerického daňového systému). Mimo jiné z tohoto důvodu byl v roce 1913 přijat Šestnáctý dodatek americké ústavy, který odstranil požadavek přerozdělovat daně z příjmu mezi státy a zohledňovat počet obyvatel.[338] Nutno podotknout, že Ústava USA si neklade ambice upravit daňové pravomoci federace a států v celé šíři, spíše naopak představuje čistě legislativní rámec, v rámci něho představitelé státní moci mohli rozvíjet hlavní nástroje vlády a politiky, včetně vládních financí.[339] Ústavy jednotlivých států se věnují detailněji státním daňovým kompetencím a upravují právo municipalit na zdanění.

Všechny návrhy zákonů na zvýšení státních příjmů vycházejí ze Sněmovny reprezentantů, přičemž Senát může navrhnout jejich změny či doplnění.[340] Většina daňové legislativy je součástí kodexu *Internal Revenue Code* (dále také „IRC"). Výklad IRC smí uskutečňovat Ministerstvo financí

[336] Srov. čl. 1 odst. 2 Ústavy USA: „*Representatives and direct taxes shall be apportioned among the several states which may be included within this union, according to their respective numbers, which shall be determined by adding to the whole number of free persons, including those bound to service for a term of years, and excluding Indians not taxed, three fifths of all other Persons.*"
[337] Srov. čl. 1 odst. 9 Ústavy USA: „*…no capitation, or other direct, tax shall be laid, unless in proportion to the census or enumeration herein before directed to be taken…*"
[338] Srov. 16. dodatek Ústavy USA: „*The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several states, and without regard to any census or enumeration*".
[339] BROWNLEE, W. Eliot. *Federal Taxation in America. A short history.* 1. vyd. Cambridge: Cambridge University Press, 1999, s. 9. ISBN 0-521-562-65-1.
[340] Srov. čl. I odst. 7 Ústavy USA.

USA *(„U.S. Treasury Department“*) a správní úřad spadající pod Ministerstvo financí s názvem *Internal Revenue Service* (dál jen „IRS“)[341], který je zodpovědný za administraci daní. IRS je některými autory[342] označován za ochránce národního příjmu a má velmi důležité poslání v podobě vyplňování mezer v daňové legislativě. Tyto dvě instituce jsou oprávněny vydávat pravidla k aplikaci IRC a předpisy jimi vydané slouží jako důležitý zdroj výkladu IRC a jsou považovány za předpis s právní silou zákona.[343] Svou rozhodovací činností k výkladu daňové legislativy velkou měrou přispívá Nejvyšší soud USA, jenž může přezkoumat rozhodnutí vydané v rámci odvolacího řízení. Na přezkum Nejvyšším soudem USA však není právní nárok – musí se jednat o věc dostatečně důležitou či zasluhující si další přezkum. Ve skutečnosti Nejvyšší soud USA zatím posuzoval pouze několik daňových případů.[344]

8.1 Vývoj amerického daňového systému

Co se týče vývoje moderního daňového systému ve Spojených státech, tak jeho základy byly položeny v 18. století, jelikož jsou úzce spjaty s přijetím americké ústavy v roce 1787. Právě tento dokument zásadním způsobem ovlivnil strukturu budoucího daňového systému. Ústava, mimo jiné, udělila nové federální vládě široké pravomoci v oblasti ukládání nepřímých daní a tím jí umožnila generovat příjem veřejného rozpočtu. Co se týče pravomoci v oblasti ukládaní přímých daní, ty byly Ústavou z počátku poměrně omezené, což do budoucna do značné míry ovlivnilo

[341] Více informací k Interanal Revenue Service viz: https://www.irs.gov/.
[342] HOFFMAN, William a James SMITH. *South-Western Federal Taxation 2016: Individual Income Taxes*. 1. vyd. 2015. Boston: Cengage Learning s. 1-32. ISBN 978-1-305-39512-1.
[343] MAZZA, Stehen a Tracy KAYE. Restricting the Legislative Power to Tax in the United States. *The American Journal of Comparative Law*. 2006, č. 54, s. 645. ISSN 0002-919x.
[344] MAZZA, Stehen a Tracy KAYE. Restricting the Legislative Power to Tax in the United States. *The American Journal of Comparative Law*. 2006, č. 54, s. 646. ISSN 0002-919x.

rozdělení daňových pravomocí mezi federální vládu, vládu jednotlivých států a municipality. Zákon o zdanění příjmů byl přijat již během Americké občanské války (probíhající v letech 1861 až 1865), který měl sloužit k úhradě válečných výdajů. Tento zákon byl přijat v roce 1861. Jeho existence však neměla dlouhého trvání, o deset let později byl zrušen. V roce 1894 Kongres přijal zákon o paušální dani z příjmů, jejíž příjmy by byly odváděny do federálního rozpočtu. Jednalo se o úplně první zákon o daních z příjmu v době míru. Nejvyšší soud však v případu Pollock v. Farmers´ Loan Trust Company[345] zákon označil za protiústavní a zákon byl zrušen.[346] Pro vývoj v oblasti daní z příjmů bylo stěžejní přijetí Šestnáctého dodatku k Ústavě Spojených států v roce 1913, který zmocňuje Kongres ke stanovení a výběru daní z příjmů, ať jsou odvozeny z jakéhokoliv zdroje.[347] Jedná se o první legislativní počin zakotvující pravomoc k federálnímu zdanění. Šestnáctý dodatek byl přijat s jistými rozpaky, jelikož došlo k faktickému zavedení zdanění příjmů, což část odborné veřejnosti nesla nelibě a označila tento počin za srovnatelný s vydáním dekretu římského císaře Augusta – „Celý svět by měl být zdaněn!“.[348] Daně z příjmů vybírané na státní úrovni začaly být vybírány až ve třicátých letech 20. století. [349]

[345] Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company (No. 898), rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států amerických ze dne 8. dubna 1895, věc 157 U.S. 429.
[346] Více k tomu také: DUNBAR, Charles. The New Income Tax. In: *Quarterly Journal of Economics.* 1. vyd. č. 9, roč. 1894.
Dále také https://www.loc.gov/rr/business/hottopic/irs_history.html.
Dále také: Rozsudek Pollock v. Farmers´ Loan Trust Company dostupný online: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/157/429/case.html.
[347] National Constitution Center. [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] Amendment XVI. Income Tax. Dostupné z WWW: http://constitutioncenter.org/interactive-constitution/amendments/amendment-xvi.
[348] KELLEMS, Vivien. American Constitucionalist and the Peace Tax. In: GROSS, David. *We won´t pay. A Tax Resistence Reader.* USA: Picket Line Press, 2008. s. 420. ISBN 1-4348-9825-8.
[349] WALLACE, Sally. EDWARDS, Barbara. Personal Income Tax. In: HILDRETH, Bartley. RICHARDSON, James. *Handbook on Taxation.* New York: Marcel Dekker, Inc., 1999. s. 150. ISBN 0-8247-0197-6.

8.2 Současný daňový systém v USA

Současný daňový systém Spojených států vykazuje dvě základní charakteristiky: 1) zdanění příjmů se uskutečňuje na několika úrovních; a 2) daňoví rezidenti jsou vymezeni velmi široce. Jak bylo již uvedeno výše, specifikem Spojených států je skutečnost, že za splnění určitých podmínek jsou daňoví poplatníci povinni odvádět ve Spojených státech daň ze svých celosvětových příjmů, ačkoliv na jejich území nežijí a pobývají v zahraničí. Stát se daňovým rezidentem (fyzickou osobou) USA je poměrně snadné. Jedná se o občany USA, držitele Zelené karty (kteří vstoupili na území USA), nebo je splněna konkrétní doba pobytu (postačí 31 dnů za kalendářní rok a nejméně 183 dnů za dva předešlé roky). Nerezidenti zdaňují pouze příjem ze zdrojů ve Spojených státech.[350] Co se týče právnických osob, obchodní společnost je považována za daňového rezidenta v případě, že podléhá legislativě některého amerického státu. Pokud podléhá jiné legislativě, podléhá zdanění příjmů pouze ze zdrojů v USA.[351]

Daň z příjmů se odvádí na několika úrovních: federální, státní a municipální. Federální daň z příjmů se považuje za nejkomplikovanější a nejhojněji diskutovanou daň ve Spojených státech. Aby bylo možné pochopit její fungování, že třeba porozumět základním rozdílům v pojmech – tzv. celkový příjem *(„total income“)*, zdanitelný příjem *(„taxable income“)* a upravený hrubý příjem *(„adjusted gross income“)*. *Celkový příjem* představuje součet veškerých příjmů jednotlivce ze všech zdrojů. Pro většinu lidí nejhojnější část příjmů plyne z mezd a platů, dále také z úroků, kapitálových zisků a dividend. Federální daň se ale nevypočítává z celkového příjmu a ze zdanitelného příjmu. Od celkového příjmu si

[350] NERUDOVÁ, Danuše. Daňový systém USA. *Daně a právo v praxi*. 2009, 14(10), s. 29. ISSN 1211-7293.
[351] § 11 a § 882 Internal Revenue Code.

daňoví poplatníci mohou odečíst některé výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů (*„out – of – pocket expenses"*) a tímto výpočtem získáme *upravený hrubý příjem*[352]. Mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které je možné odečíst, patří zejména úroky ze studentských půjček, školné, příspěvek na penzijní připojištění, a další. Daňová sazba se však neaplikuje ani na takto upravený hrubý příjem. Z upraveného hrubého příjmu je třeba odečíst odpočty, abychom získaly tzv. *zdanitelný příjem*. Daňová legislativa USA rozlišuje mezi odpočty standardními nebo osobními. Standardní odpočet je úplně nejnižší možný odpočet, který může uplatnit každý (až na drobné výjimky). Jedná se o paušální odpočet bez nutnosti prokazovat jednotlivé výdaje jako u odpočtu osobního. V rámci osobního odpočtu lze uplatnit náklady na léky, daně hrazené státu či municipalitám (rovněž daň z nemovitosti či jinou majetkovou daň), úroky, příspěvky charitám a ztráty z hazardních her; je možné jej využít pouze tehdy, pokud tyto částky ve svém souhrnu převyšují paušálně nastavené standardní odpočty. [353] Až na takto získaný *zdanitelný příjem* můžeme aplikovat daňovou sazbu.[354] Předtím lze ještě od daně odečíst slevy na dani, mezi které patří například sleva na dítě či sleva na vysokoškolské studium.[355] Od daně jsou ze zákona osvobozeny konkrétní druhy příjmů: dary a dědictví, plnění z životního pojištění, bolestné a další.[356]

[352] V odborné literatuře jej často nalezneme pod zkratkou „AGI" (z ang. *adjusted gross income*").
[353] NERUDOVÁ, Danuše. Daňový systém USA. *Daně a právo v praxi*. 2009, 14(10), s. 31. ISSN 1211-7293.
[354] Zdanitelný příjem je vymezen v § 61 odst. a) Internal Revenue Code jako všechny příjmy z jakéhokoliv zdroje.
[355] ROACH, Brian. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. Global Development And Environment Institute Tufts University [online]. 2016. [cit. 2016-07-27] Dostupné z WWW: http://www.ase.tufts.edu/gdae/education_materials/modules/Taxes_in_the_United_States.pdf, s. 4-5.
[356] Srov. §101 a násl. Internal Revenue Code.

S ohledem na téma této práce se tato kapitola soustředí výhradně na daně z příjmů. Daně z příjmů právnických a fyzických osob jsou vybírány na všech třech úrovních. Pro daňového poplatníka je nepříjemné, že musí pro každou z úrovní vyplnit daňové přiznání zvlášť. Obecně řečeno federální daň z příjmů musí hradit každý. Ale státní daň z příjmů nikoliv, jelikož některé státy ji vůbec nevybírají. Právnické osoby nemusí platit státní daň z příjmů ve státech: Nevada, Ohio, Jižní Dakota, Texas, Washington, Wyoming; fyzické osoby zase ve státech Aljaška, Florida, Nevada, Jižní Dakota, Texas, Washington, Wyoming.[357] Absenci daně z příjmů některé státy kompenzují zvýšenou sazbou jiných druhů daní. Například, ve státě Florida jsou poměrně vysoké daně z nemovitosti. Jsou splatné jednou ročně a vypočítávají se nikoliv z kupní ceny, ale z tržní ceny nemovitosti v dané oblasti *(„county")*. Pokud je příznivá ekonomická situace, roste tržní cena a s ní i zdanění. Daňový úřad *(„Tax Appraiser")* vyměřuje daň každý rok dle odhadu nárůstu nebo poklesu její hodnoty. Průměrně daň činí 1,10%, ale dle polohy a kvality infrastruktury to může být až 3% (pro vlastníka domu v hodnotě 300.000 USD to znamená, že každoročně zaplatí jen na dani cca. 9.000 USD).[358] Pro rok 2016 má federální daň ze zisku firem 8 daňových pásem[359] a daň z příjmů fyzických osob 7 pásem s progresivním zdaněním příjmů dle statusu daňového poplatníka.[360]

[357] Ministerstvo zahraničních věcí České republiky [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] USA. Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. Dostupné z WWW: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/severni_amerika/usa/.

[358] K vypočtení ceny nemovitosti na Floridě více viz: www.smartasset.com/taxes/florida-property-tax-calculator anebo http://dor.myflorida.com/dor/property/resources/data.html.

[359] PWC.com [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] United States Corporate - Taxes on corporate income. Dostupné z WWW: http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-States-Corporate-Taxes-on-corporate-income.

[360] US Tax Center [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] Projected U.S. Tax Rates for 2016. Forecast of Individual Income Tax Rates. Dostupné z WWW: https://www.irs.com/articles/projected-us-tax-rates-2016.

Pro daňový systém Spojených států je typická také tzv. alternativní minimální daňová sazba[361]. Tato daň byla zavedena v 60. letech minulého století s cílem zajistit, aby občané s vysokými příjmy odváděli alespoň minimální částku do federálního rozpočtu. Docházelo k situacím, kdy někteří daňoví poplatníci po uplatnění všech daňových slev a odečitatelných položek neodváděli do federálního rozpočtu žádné daně. Alternativní minimální sazba daně má učinit systém spravedlivějším. Původní systém navržený v 60. letech však nebral v úvahu inflaci, tedy tato daň v praxi ročně postihla nejen poplatníky s nadprůměrnými příjmy, pro které byla původně vytvořena. Změna nastala až v roce 2013 na základě tzv. American Taxpayer Relief. Alternativní minimální sazba daně má svá vlastní pravidla – vlastní sazbu, pravidla pro odčitatelné položky a slevy na dani.[362]

Co se týče zdaňovacího období, ve Spojených státech si daňoví poplatníci mohou zvolit zdaňovací období jako kalendářní rok *(„Calendar year")* anebo hospodářský rok *(„Fiscal year"*). Zdaňovací období jako kalendářní rok probíhá standardně od 1. ledna do 31. prosince, tedy dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Hospodářský rok zahrnuje také období dvanácti po sobě jdoucích měsíců, ale nemusí nutně korespondovat s rokem kalendářním a může skončit jiný den než 31. prosince.[363]

Daňový systém Spojených států v oblasti daní z příjmů je progresivní, tzn. dle příjmů jednotlivce nebo domácnosti se zvyšují daňové sazby a tím výše daně odváděné do federálního či státního rozpočtu. Progresivní daň ztělesňuje představu, že ti s vysokými příjmy by měli platit více svých příjmů na daních, protože mají větší schopnost platit *(„ability to pay").* Zdá

[361] Z anglického jazyka „Alternative minimum tax", známá pod zkratkou AMT.
[362] Více k alternativní minimální sazbě daně viz: http://www.investopedia.com/articles/pf/07/amtbasics.asp anebo http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6810v9498-danovy-system-usa-1-cast/.
[363] IRS.com [online]. 2016. [cit. 2016-06-20] Tax Years. Dostupné z WWW: https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/tax-years.

se, že hlavním důvodem pro tento přístup je myšlenka, že vyšší příjmy jsou spojeny s upokojováním jiných než pouze základních potřeb. B. Roach argumentuje tím, že pro domácnosti s nižšími příjmy by vyšší zdanění mohlo znamenat vzdát se základní lékařské péče či neinvestovat do základních oprav vozidel apod. Vyšší sazba daně pro domácnosti s nízkými příjmy by pro ně znamenala vyšší zátěž než pro rodiny s vyššími celkovými příjmy. Progresivní daňový systém si tedy klade za cíl zmírnit ekonomické nerovnosti ve společnosti.[364] Ekonomická teorie uvádí, že sklon ke spotřebě se snižuje s narůstajícím příjmem, tedy daně vybírané od domácností s vyššími příjmy mají tendenci udržovat vyšší poptávku po službách a výrobcích na trhu. Extrémně vysoké daňové sazby však zase mohou vytvořit vážnou překážku, která ochromuje výrobní faktory ve společnosti, může potlačovat inovace a technologický pokrok.

Osobně jsem toho názoru, že tento přístup je příliš idealistický. Veřejné rozpočty se tradičně potýkají s nedostatkem financí a z toho důvodu je v každé společnosti neustále slyšet volání po zavedení progresivního zdanění. Domnívám se, že víra v to, že větší zdanění daňových poplatníků s vyššími příjmy spasí veřejné rozpočty, je bohužel zcela nereálná. Domnívám se, že lidé, kteří by spadali do skupin s větším daňovým zatížením, by se snažili najít způsob, jak toto zdanění snížit, což by vedlo k tolik obávané a nechtěné daňové optimalizaci. Jsem toho názoru, že progresivní zdanění naopak tlumí motivaci lidí dosahovat dostatečného příjmu, na rozdíl od rovné daně, které může daňové poplatníky více stimulovat ke generování příjmů. Pravda je ovšem taková, že není možné udržet vyrovnaný veřejný rozpočet pouze tím, že se budou navyšovat jeho

[364] ROACH, Brian. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. Global Development And Environment Institute Tufts University [online]. 2016. [cit. 2016-07-25] Dostupné z WWW: http://www.ase.tufts.edu/gdae/education_materials/modules/Taxes_in_the_United_States.pdf, s. 3.

příjmy. K tomu je třeba řádné a rozumné hospodaření, které se vládám poslední dobou daří jen stěží. Lidé s průměrnými příjmy jsou rozzuření, protože se snaží o snížení deficitu veřejných rozpočtů z jejich pohledu větší měrou než lidé s příjmy nadprůměrnými. Jak je pro otázky zdanění typické, nelze se zavděčit všem, ale v každém moderním daňovém systému by se měly zohledňovat ideály rovnosti a spravedlnosti.

8.3 Realizace přeshraniční činnosti

V případě, že právnická osoba realizuje činnost ve více státech, je třeba výtěžek z daní mezi zúčastněné státy rozdělit. Děje se tak prostřednictvím vzorce pro rozdělení příjmů *(„formula apportionment“*). Tento vzorec se snaží zohlednit vazbu právnické osoby k jednotlivým státům a tím přiznat tomuto státu nárok na zdanění. Nejčastěji se zohledňuje zejména majetek právnické osoby v jednotlivém státě, objem jejích příjmů, objem vyplacených mezd, a další. Rozdělovací vzorec není stanoven centrálně federální vládou, ale jeho podoba závisí na jednotlivých státech.[365] Existují následující varianty rozdělení:

a) Vzorec zohledňující tři ekonomické veličiny *(„Three Factor Formula“).* Jedná se o způsob výpočtu, který reflektuje tři složky: tržby, mzdy a majetek, přičemž všechny tři mají při výpočtu stejnou váhu. Číselné hodnoty všech tří složek se dohromady vynásobí a výsledkem je celkový příjem, z něhož mají být odvedeny daně vůči konkrétnímu státu.
b) Vzorec zohledňující tři ekonomické veličiny se zvláštním důrazem na tržby („*Three-Factor Formula With an Extra Weighting for Sales“).* Celkový příjem se také vypočítá vynásobením všech třech

[365] Pro rok 2016 jsou rozdělovací vzorce pro jednotlivé americké státy k dispozici: http://www.taxadmin.org/fta/rate/apport.pdf.

ekonomických veličin, ale větší váhu přikládá tržbám. Na místo toho, aby se každá ekonomická veličina počítala stejně (zhruba jako jedna třetina) tržby mají hodnoty 60% a další ekonomické faktory po 20%. Každý stát si může nejen dle svého uvážení zvolit vzorec přerozdělení, ale zároveň si i konkrétní vzorec může upravit dle svých představ. Některé státy využívající tento typ výpočtu mu přikládají váhu dokonce 70% a více.

c) Vzorec zohledňující pouze jediný faktor *(„Single-Factor Formula“)*, a to tržby. Pro výpočet celkového příjmu, který má být zdaněn v konkrétním státě, postačí znát hodnoty celkových příjmů z tržeb a příjmů z tržeb v tomto konkrétním státě.[366]

Při použití těchto vzorců může snadno nastat situace, že v žádném státě nedojde k zaplacení daně z příjmu z tržeb. Příjem není přidělen žádnému státu ke zdanění a tedy ani fakticky zdaněn, například z toho důvodu, že stát nevybírá daň z příjmů právnických osob. Tento stav může být snadno zneužitelný právnickými osobami, proto byla přijata pravidla, která se pokouší přispět k vytvoření rovných podmínek pro všechny podnikatelské subjekty a zajistit, aby všechny zisky generované právnickými osobami byly zdaněny v zemích, ve kterých realizují svou obchodní činnost. Tato pravidla se nazývají tzv. *throw-out* a *throwback*. Spojené státy těmito pravidly bojují proti vyhýbání se dani.[367]

Jednotlivé státy mají pravomoc zdaňovat své občany za činnosti realizované na jejich území, dokud se nedostanou do konfliktu s pravomocemi rezervovanými federální vládě Ústavou Spojených států

[366] OLR Research Report [online]. 2012. [cit. 2016-07-27] CORPORATION TAX INCOME APPORTIONMENT FORMULAS. Dostupné z WWW: https://www.cga.ct.gov/2012/rpt/2012-R-0414.htm.

[367] Institute on Taxation and Economic Policy [online]. 2011. [cit. 2016-07-27] “Nowhere Income” and the Throwback Rule. Dostupné z WWW: http://www.itepnet.org/pdf/pb39throw.pdf.

amerických.[368] Zdanění rovněž nesmí být diskriminační. Nejvyšší soud se vyjádřil k limitům jednotlivých států v oblasti zdanění mezistátního obchodu. V roce 1977 v případu Complete Auto Transit, Inc. v Brandy[369] Nejvyšší soud shrnul podmínky, za kterých je umožněno státům podrobit mezistátní obchod zdanění. Musí být splněny kumulativně tyto podmínky: a) zdaňovaná činnost musí mít úzkou vazbu k danému státu; b) daň musí být spravedlivě rozdělena mezi státy; c) daň nesmí diskriminovat mezistátní obchod; d) daň musí zohledňovat služby poskytnuté daným státem.

8.4 Daňová konkurence

Pro Spojené státy je charakteristické, že jednotlivým státům je zachována vysoká míra samostatnosti a autonomie. Vlády jednotlivých států mezi sebou soutěží o přilákání co největšího množství kapitálu prostřednictvím různých daňových balíčků a daňových zvýhodnění. Empirické studie ukazují, že zvýhodněné daňové režimy v jednom státě vedly k zavedení podobných změn v sousedních státech. Ze strany federální vlády je daňová soutěž mezi jednotlivými státy regulována pouze minimálně

[368] GICHIRU, Wangari. HASSEMER, Jeniffer. MAXIM Corina. PHETCHAREUN Riamsalio. WON Dong. *Sub-Central Tax Competition in Canada, the United States, Japan, and South Korea*. Prepared for the Fscal Federalism Network, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). 1. vyd. 2009. Madison: Board of Regents of the University of Wisconsin System. s. 11. [online]. 2009. [cit. 2016-07-27] Dostupné z WWW: https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwirvt7ItpPOAhUkG5oKHV-MAhIQFgggMAA&url=https%3A%2F%2Fminds.wisconsin.edu%2Fbitstream%2Fhandle%2F1793%2F36549%2Ftax.pdf%3Fsequence%3D1&usg=AFQjCNEpx2Xf8zbrBXRpEWNXJxxDBu4Jxg&cad=rja.

[369] JUSTIA US Supreme Court [online]. 2016. [cit. 2016-07-27] Rozsudek Nejvyššího soudu, Complete Auto Transit, Inc. v. Brady 430 U.S. 274 (1977) ze dne 7. března 1977. Dostupné z WWW: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/430/274/case.html.

a v důsledku toho lze pozorovat odchylky ve struktuře daní v různých státech. [370]

8.5 Závěr

Daňový systém USA je nesmírně komplikovaný a s ohledem na absolutní nedostatek české odborné literatury a velmi omezenou dostupnou literaturu zahraniční, je velmi problematické vyvodit definitivní závěry a jeho zhodnocení. Některá literatura hovoří o daňové neefektivitě, kdy zejména právnické osoby se pokouší co nejvíce profitovat z odlišných daňových režimů. Tedy jako v EU je třeba spolupráce mezi státy a nabídky výhodných podmínek pro právnické osoby, a tím je motivovat k expanzi. Dle mého názoru je americký daňový systém poměrně spletitý, ale na druhou stranu se domnívám, že zejména s ohledem na mezistátní obchod velmi efektivní. Velmi pozitivně hodnotím, že přesný způsob přerozdělení příjmů mezi státy si stanoví státy samy dle svého uvážení. Mohou zvolit vzorec, který více odpovídá jejich potřebám. Opět jako u smluv o zamezení dvojího zdanění je však přijetím konkrétního vzorce myslet na spravedlnost rozdělení, aby některé státy nebyly znevýhodněny. Systém federálního, státního a komunálního zdanění hodnotím jako velmi propracovaný a užitečný. Ohledně jeho realizovatelnosti v Evropské unii mám však pochybnosti. Jedním z důvodů je skutečnost, že Spojené státy tvoří občané hovořící stejným jazykem a mající podobnou historii. Domnívám se, že američtí občané se snadno identifikují s tím, že jsou občany Spojených států, tedy federativního státu, a nebudou mít potřebu zdůrazňovat, že jsou

[370] Více k účinkům daňové konkurence u jednotlivých druhů daní viz: GICHIRU, Wangari. HASSEMER, Jeniffer. MAXIM Corina. PHETCHAREUN Riamsalio. WON Dong. *Sub-Central Tax Competition in Canada, the United States, Japan, and South Korea*. Prepared for the Fscal Federalism Network, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). 1. vyd. 2009. Madison: Board of Regents of the University of Wisconsin System. s. 15-18.

občané Iowy či Kalifornie. V Evropské unii se málokterý obyvatel identifikuje jako „občan EU“. Každý se primárně identifikuje jako občan svého státu, který má jisté tradice, kulturu, historii a jazyk. Tuto „sebeidentifikaci“ lze vztáhnout i k přístupu ve zdanění. Američtí občané odvádějí daně do federálního rozpočtu. Pokud pro ně byla nějaká otázka zdanění v minulosti palčivá, jednalo se o zavedení státního zdanění. V Evropské unii je tomu naopak. Pokud by občané či právnické osoby měli začít platit část daně z příjmů také do unijního rozpočtu, jednalo by se pro ně o situaci nestandardní a na první dojem nechtěnou. Podvědomě by od tohoto systému čekali určité dodatečné zvýhodnění pro ně samé (ať už ve formě přehlednější legislativy či zjednodušení daňové administrativy) anebo protiplnění (například ve formě lepších veřejných služeb), a to i přestože, jak jsem opakovaně zdůraznila, daně ze své podstaty jsou neekvivalentní. Tedy ačkoliv se mi americký systém zdanění jeví jako velmi propracovaný a funkční, domnívám se, že jeho kompletní převedení na teritorium Evropské unie do budoucna není možné. Čím by se však Evropská unie mohla inspirovat, jsou různé druhy přerozdělovacích vzorců pro rozdělení příjmů mezi státy a také změnou pohledu na daňovou konkurenci, resp. alespoň akceptaci její existence.

Co se týče zhodnocení v oblasti amerického zdanění nejdůležitějšího právního předpisu – Internal Revenue Code – jedná se podobně jako v případě České republiky o právní předpis absolutně nepřehledný, obsáhlý a komplikovaný. Velmi mě zarazila nedostupnost jeho aktuální verze na internetu. Domnívám se, že se jedná o předpis, který by měl být snadno k dispozici každému občanovi, jelikož každý je povinen platit daně.

9 Aktuální vývoj v oblasti harmonizace přímých daní

Předchozí kapitoly představily teoretická východiska pro harmonizaci daní, možné zdroje inspirace pro harmonizaci daní z příjmů, použitelné nástroje, konkrétní přijatá opatření včetně zhodnocení jejich výhod či nevýhod. Těžiště této kapitoly spočívá v analýze konkrétních opatření, jejichž budoucnost je prozatím spíše nejistá, ale některá dle mého názoru představují správný směr, kterým by se harmonizace zdanění příjmů v EU mohla do budoucna ubírat.

9.1 Společný konsolidovaný základu daně z příjmů právnických osob

Tato kapitola si klade za cíl představit záměr Evropské unie v zavedení tzv. Společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (dále také jako „CCCTB“ jakožto zkratku z anglického jazyka „Common Consolidated Corporate Tax Base“) a podrobit jej kritickému zkoumání.

Evropská komise pod vlivem nedávné hospodářské krize oživila některé ze svých dřívějších projektů týkajících se zavedení jednotného systému pravidel pro stanovení základu daně. Jedná se o první krůčky vedoucí k harmonizaci daňových ustanovení v oblasti přímého zdanění. V březnu 2011 Evropská komise představila Návrh směrnice Rady o

společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob.[371] Hlavním přínosem této iniciativy má být vyřešení fiskálních ustanovení, která na vnitřním trhu omezují růst, a měla by odstranit překážky, které stále brání dokončení vnitřního trhu. Tím, že na území Evropské unie nenalezneme společný přístup v oblasti zdanění příjmů právnických osob, dochází k nevítanému nadměrnému zdanění nebo ke zdanění dvojímu. Administrativní zátěž a náklady spojené s kontrolou dodržování všech daňových legislativ jednotlivých členských států právnické osoby odrazuje od expanze na trhu EU.[372] Velkou výhodou, kterou v této iniciativě spatřuji, je, že si neklade za cíl harmonizovat daňové sazby. Jedná se spíše o přijetí jednotných pravidel, ze kterých budou moci právnické osoby profitovat. Jak uvádí důvodová zpráva, návrh směrnice reflektuje potřebu podpory výzkumu a vývoje. Z toho důvodu jsou v rámci systému CCCTB náklady s tímto související odpočitatelné. CCCTB představuje jednotný systém pravidel pro výpočet daňového základu právnických osob rezidentů i jejich poboček daňových nerezidentů a jeho přerozdělení mezi zúčastněné členské státy (domnívám se, že zejména v tomto ohledu se Evropská unie inspirovala americkou „formula apportionment“, jelikož zohledňuje shodná kritéria: práce, aktiva, tržby). Vstup do systému by byl pro právnické osoby na dobrovolné bázi a jeho využití by pro ně skýtalo řadu výhod – pro malé podniky by odpadly náklady na kontrolu dodržování daňové legislativy v jiném členském státě a velké podniky by mohly profitovat z odstranění některých daňových překážek. Rovněž CCCTB mohou využít pouze právnické osoby, které plánují expandovat za hranice, a ty které expandovat nechtějí, by i nadále mohly využívat národní systémy zdanění. Dle mého názoru je tento koncept harmonizace velmi přínosný, jelikož směřuje

[371] Návrh směrnice Rady KOM (2011) 121 o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 03. 2011 (dále také „Návrh směrnice o CCCTB z roku 2011“ nebo „Návrh směrnice“).

[372] EUR-Lex [online]. 2011. [cit. 2016-07-27] Důvodová zpráva Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011. Dostupné z WWW:http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF, s. 4.

k zjednodušení výkonu podnikatelské činnosti v rámci EU, ale ovlivní pouze společnosti, které si to budou žádat. Kdyby byl koncept nastaven přímo v zavedení jednotných daňových sazeb pro všechny, zajisté by to mohlo negativně (v případě České republiky, která má nižší daňové sazby než západní či severní Evropa) ovlivnit veškeré právnické osoby, a to i ty malé velikosti. Co se týče systému účetnictví, zůstal by v zúčastněných členských státech beze změny a rovněž by nedošlo k ovlivnění postupů v přípravě účetních závěrek. Odlišné systémy účetnictví, které jsou mnohdy také zmiňovány jako problém v případě harmonizace daní, by tedy systémem CCCTB zůstaly nevyřešeny.

Hlavní myšlenkou CCCTB je jednotná daňová legislativa pro právnické osoby v EU a administrace daní jedinou daňovou správou. Tím, že v systému CCCTB by byla umožněna přeshraniční kompenzace ztrát a zavedena konsolidace zisků, odstranilo by se nadměrné daňové zatížení a došlo ke zlepšení daňové neutrality při výkonu vnitrostátních a přeshraničních aktivit. Očekává se, že náklady na dodržení různých daňových předpisů by díky CCCTB poklesly o 7%.[373]

Dle mého názoru jsou zejména malé společnosti bity, jelikož zejména z důvodů dodatečných nákladů na překonání potíží s daňovými systémy jiných států nevyužívají možností vnitřního trhu a neexpandují za hranice svého státu. Tento nový systém by pro ně mohl představovat nový impuls pro změnu jejich obchodní strategie. Skutečností je dle mého názoru také to, že daňové překážky na vnitřním trhu odrazují i investory ze třetích zemí. Myslím, že Evropská unie by měla zvolit v oblasti harmonizace příjmů strategii takovou, aby zachovala pokud možno jisté daňové pravomoci

[373] EUR-Lex [online]. 2011. [cit. 2016-07-27] Důvodová zpráva Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011. Dostupné z WWW:http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF, s. 5.

členských států, ale aby v rámci EU bylo daňové právo pro zahraniční investory srozumitelné. CCCTB představuje v podobě, v jaké byl v roce 2011 navržen, koncept, který je s to tohoto dosáhnout. Jistý negativní aspekt systému CCCTB je, že daňové správy by musely znát a správně aplikovat dva různé systémy zdanění, čímž by došlo ke zvýšení jejich administrativní zátěže. Na druhou stranu jednotný systém CCCTB by mohl společnosti odradit od využívání převodních cen a mohlo by ve výsledku vznikat méně sporů ze smluv o zamezení dvojímu zdanění.

9.1.1 Charakteristika navrhované daňové úpravy

Návrh směrnice o CCCTB z roku 2011 obsahuje 136 článků rozdělených do 18 kapitol. Jedná se o předpis přímo ovlivňující vytváření a fungování vnitřního trhu, tedy legislativní základ k jeho přijetí nalezneme v článku 115 SFEU. Návrh je koncipován tak, aby umožnil společnostem nebo skupinám společností používat jeden soubor daňových pravidel pro stanovení základu daně z příjmů právnických osob, vypočítat základ daně pro celou skupinu (tzv. možnost konsolidovat daňový základ), zároveň jednat pouze s jednou daňovou správou a podávat jedno daňové přiznání. Systém CCCTB stojí na principu dobrovolnosti, takže společnosti si samy mohou zvolit, jestli se zapojit chtějí či nikoliv. Pokud si však nový systém zvolí, budou v něm muset setrvat minimální dobu, a to pět let[374]. Návrh směrnice v jednotlivých kapitolách představuje základní prvky konstrukce CCCTB a podává ucelený soubor pravidel pro nový systém.

Kapitola 1 vymezuje oblast působnosti směrnice. Z návrhu směrnice nemůže profitovat úplně každá společnost. Jak je pro směrnice v oblasti přímých daní typické, je třeba splnění dvou kumulativních podmínek: musí jít o poplatníka daně z příjmů právnických osob a musí mít stanovenou

[374] Srov. čl. 105 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.

právní formu.[375] V případě České republiky splňuje podmínky akciová společnost, společnost s ručením omezeným, veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, družstvo, evropská společnost (Societas Europaea) a evropská družstevní společnost.[376] Návrh směrnice se může za určitých podmínek vztahovat i na společnosti založené podle právního řádu třetí země. Komise je odpovědná za aktualizaci příloh Návrhu směrnice v souladu s článkem 127. V případě aktualizace seznamu forem společností třetích zemí má Komise povinnost provést tuto každoročně. Považuji za velmi zajímavé, že pokud forma společnosti není uvedena ve schváleném seznamu forem společností ze třetích zemí, nevylučuje se použití směrnice i pro tuto formu společnosti.[377] Na první pohled by se mohlo zdát, že se jedná o zcela jiný přístup, než který Komise zaujala ve směrnici o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností a který potvrdil ve své judikatuře Soudní dvůr[378]. Ale v tomto případě se jedná o benevolenci pouze ve vztahu k formám společností ze třetích zemí. Jak již uvádím na jiném místě[379], dle mého názoru je návrh směrnice v oblasti vymezení své působnosti nedostatečně pregnantní. Neztotožňuji se s tím, že pro aktualizaci forem společností z členských států návrh směrnice nestanoví vůbec žádnou lhůtu a ani nestanoví, zda by se tak mělo dít „z úřední povinnosti Komise“ anebo „na návrh“. I s ohledem na shovívavost vůči společnostem ze třetích zemí, které budou moci z navrhovaného systému profitovat, ačkoliv jejich forma v odsouhlaseném seznamu forem společností nebude, by bylo vhodné podobné pravidlo zavést i v případě nových forem společností ze členských států. V opačném případě by mohlo

[375] Srov. čl. 2 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[376] Srov. Příloha I Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[377] Srov. čl. 3 odst. 1 a 2 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[378] Gaz de France - Berliner Investissement SA proti Bundeszentralamt für Steuern, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 1. října 2009, rozsudek C-247/08.
[379] VONDRÁČKOVÁ, Aneta. CCCTB a autonomie členských států v harmonizaci přímých daní. In: PIECHOWICZOVÁ, Lucie a Lucia MADLEŇÁKOVÁ. *Autonomie jednotlivce: sborník odborných příspěvků z mezinárodní konference Olomoucké debaty mladých právníků 2014*. Praha: Leges, 2014. s. 200. ISBN 978-80-7502-059-8.

dojít, dle mého názoru, k nežádoucí situaci, že v rámci novely národní úpravy vznikne nová forma obchodní korporace, ale společnost v této formě vzniklá bude ve značné nevýhodě oproti konkurenčním společnostem, protože nebude moci využívat systém CCCTB. Zvlášť nepříznivě se mi tato situace jeví v případě, že by do budoucna každá právnická osoba byla dobrovolně součástí systému CCCTB, jelikož by jí přinášel více výhod než národní daňová legislativa. Předpokládám, že právě tohoto výsledku by v ideálním případě chtěla Evropská unie dosáhnout. Navrhovala bych tedy vložení ustanovení, které bude společnostem ze členským státům umožňovat stejně výhodný režim jako těm ze třetích zemí. Potom však vyvstává otázka, zda má nějaký smysl udržovat seznam právních forem společností, či nikoli.

Následující kapitola Návrhu směrnice vymezuje základní definice, které směrnice dále užívá. Celkově vymezuje 24 definic[380], ale souhlasím s D. Nerudovou[381], že výčet zdaleka nelze považovat za kompletní. Jako příklad lze uvést pojem náklad, který návrh směrnice v dalších ustanovení hojně využívá, aniž by však jasně vymezil jeho obsah.

Navrhovaný systém stojí na principu dobrovolnosti. V případě, že se systému účastní právnická osoba – rezident členského státu, podléhá dle tohoto systému dani z příjmů právnických osob plynoucích z libovolného zdroje (i mimo stát své daňové rezidence). U rezidentů nečlenské země, kteří se zúčastní navrhovaného systému, podléhají dani z příjmů právnických osob dle tohoto systému z příjmů plynoucích z jejich stálé

[380] Včetně definice stálé provozovny.
[381] NERUDOVÁ, Danuše. *Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?* Daňaři online [online]. 2014 [cit. 18. července 2016]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35798v45493-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-korporatnim-zakladu-dane/.

provozovny umístěné ve členském státě.[382] Samotný proces oznámení o volbě systému blíže upravuje článek 104 návrhu směrnice. Postup se liší, pokud oznámení činí jednotlivec (daňový poplatník sám za sebe) či pokud chce do systému vstoupit skupina. Jednotlivec – daňový rezident – některého členského státu podává oznámení příslušnému daňovému orgánu ve státě svého daňového domicilu, pokud se jedná o jednotlivce – daňového nerezidenta – podává oznámení příslušnému daňovému orgánu dle umístění jeho stálé provozovny. V případě skupiny oznámení činí hlavní daňový poplatník a oznámení zahrnuje všechny členy skupiny. Oznámení je nutné učinit nejpozději tři měsíce před začátkem zdaňovacího období, ve kterém daňoví poplatníci plánují systém CCCTB používat.[383] Daňový orgán následně neprodleně obeznámí příslušné daňové orgány všech členských států, jichž jsou členové skupiny daňovými rezidenty či ve kterých jsou usazeni. Těmto orgánům poté běží lhůta jednoho měsíce, aby předložily svá stanoviska a eventuálně sdělily další důležité informace o způsobilosti společnosti[384] zúčastnit se navrhovaného systému.[385] Volba systému CCCTB je závazná po dobu pěti zdaňovacích období. Tři měsíce před jeho uplynutím může daňový poplatník sdělit svému příslušnému daňovému orgánu, že v systému CCCTB nebude dále pokračovat. Pokud tak neučiní, začne běžet tříleté období a vystoupit lze opět tři měsíce před jeho uplynutím. Společnost bude následně opět spadat pod vnitrostátní daňovou úpravu. Rozšíření skupiny právnických osob o další subjekt neovlivňuje stanovené období používání systému CCCTB, stejně tak nemá vliv vystoupení některých společností ze skupiny či zrušení některé společnosti

[382] Srov. čl. 6 odst. 6 a 7 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[383] Srov. čl. 104 odst. 1 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[384] Například v případě skupiny právnických osob je třeba zjistit, zda jdou splněna kritéria stanovená v článcích 54 a 55 Návrhu směrnice (k tomu viz níže), nebo zda jsou splněny právní formy společností. Platí vyvratitelná domněnka, že pokud není ve lhůtě tří měsíců daňovým orgánem rozhodnuto o zamítnutí, vstup do systému byl schválen. Srov. čl. 107 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[385] Srov. čl. 104 odst. 3 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.

ze skupiny.[386] V okamžiku volby systému přestává společnost podléhat vnitrostátnímu režimu daně z příjmů právnických osob ve vztahu ke všem záležitostem stanoveným touto směrnicí.[387] Jak uvádím na jiném místě[388], je toto ustanovení dle mého názoru poměrně zavádějící. Domnívám se, že by návrh směrnic měl alespoň řádově specifikovat, která ustanovení vnitrostátního práva jsou dotčena a nepoužijí se pro společnost využívající systém CCCTB. Jednoznačně se nepoužijí ustanovení o způsobu výpočtu daňového základu. Ale co například náležitosti daňového přiznání? Ve stávajícím znění směrnice si lze rozsah „vynětí z působnosti vnitrostátní daňové legislativy“ pouze domýšlet. V případě realizace návrhu by bylo vhodné tuto skutečnost vyjasnit přímo ve směrnici, a to tak, že směrnice sama sdělí náležitosti pro daňové přiznání anebo alespoň odkáže na národní legislativu.

9.1.2 Výpočet základu daně

Výpočet základu daně je podrobněji upraven v článku 9 a násl. Návrhu směrnice o CCCTB. Směrnice nejprve přichází s vymezením obecných zásad pro výpočet, které je nutné dodržet. Při výpočtu základu daně se zohledňují pouze zisky a ztráty, které byly realizovány. Základ daně se vypočítává za každé zdaňovací období. Veškeré transakce a zdanitelné události je nutné oceňovat jednotlivě.[389]

[386] Srov. čl. 105 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[387] Srov. čl. 7 Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011.
[388] VONDRÁČKOVÁ, Aneta. Harmonization of the direct taxation in EU on an example of CCCTB.
In: KIERKEGAARD, Sylvia. *Information Ethics and Security. Future of International World Time*. Denmark: International Association of IT Lawyers. 2014. s. 530. ISBN 978-97-994854-4-4.
[389] Srov. čl. 9 Návrhu směrnice o CCCTB.

Mezi složky základu daně návrh směrnice řadí osvobozené příjmy, odečitatelné výdaje a další odečitatelné položky od příjmů.[390] Daňový základ tedy lze určit následujícím způsobem:

ZD = P – OP – OV – DOP

ZD jako základ daně, P jako příjmy, OP jako osvobozené příjmy, OV jako odečitatelné výdaje a DOP jako další odečitatelné položky.

Návrh směrnice obsahuje vlastní vymezení osvobozených příjmů. Řadí mezi ně, mimo jiné, dotace související s pořízením, výstavbou či zhodnocením dlouhodobých aktiv; výnosy ze zcizení akcií; příjmy stálé provozovny ve třetí zemi, a další.[391] Mezi odečitatelné položky jsou řazeny veškeré náklady na prodej a výdaje vynaložené za účelem dosažení nebo zajištění příjmů (výdaje musí být očištěny od odpočitatelné DPH), včetně nákladů na výzkum a vývoj, a náklady vynaložené při získávání vlastního nebo dluhového kapitálu pro účely podnikání. Jako odečitatelné výdaje lze zahrnout také dary dobročinným organizacím[392] se sídlem v členském státě či třetí zemi. Návrh směrnice stanoví pro peněžní dary maximální možnou odečitatelnou částku 0,5 % příjmů za zdaňovací období.[393] Dle mého názoru je stanovení limitu pouze pro peněžní dary zvláštní. Znamená to, že u nepeněžitých darů lze presumovat také nějaký maximální limit? Domnívám se, že nikoliv. Na základě dikce návrhu směrnice dovozuji, že tam žádný limit není a nepeněžité dary se odečítají ve své celkové výši. Vzhledem k tomu, že směrnice by měla vytvořit paralelní daňový režim k vnitrostátním daňovým režimům, opět by bylo na místě i toto ustanovení

[390] Srov. čl. 10 Návrhu směrnice o CCCTB.
[391] Srov. čl. 11 Návrhu směrnice o CCCTB.
[392] Dobročinnou organizací se nerozumí jakákoliv dobročinná organizace. Dle dikce návrhu směrnice musí splnit několik podmínek: a) mít právní subjektivitu a být uznanou dobročinnou organizací státem, ve které je usazena; b) její jediný hlavní účel je činnost veřejně prospěšná – předpokládá se obecný zájem, např. účel vzdělávací, vědecky, kulturní aj.; c) aktiva využívá na podporu své veřejně prospěšné činnosti; d) sděluje informace o účtech a činnostech; e) není politickou stranou. Srov. čl. 16 Návrhu směrnice o CCCTB.
[393] Srov. čl. 12 Návrhu směrnice o CCCTB.

přiměřeně upravit. Návrh směrnice vymezuje i výdaje, které nelze odečíst od základu daně. Jedná se mimo jiné o úplatky; pokuty a penále hrazené za porušení právního předpisu, a jiné.[394] Základ daně, příjmy, výdaje se vyjadřují v eurech. Výjimku tvoří jediný daňový poplatník či skupina, jestliže se nachází ve státě, který euro nepřijal.[395]

V případě daňové ztráty návrh směrnice umožňuje její odečtení od základu daně v následujících zdaňovacích obdobích, základ daně se ale po odečtení ztrát nesmí dostat do záporných hodnot. Nejprve se uplatní ztráty nejstarší.[396] Návrh směrnice hovoří pouze o záporných hodnotách, lze se tedy domnívat, že nulový daňový základ by byl akceptovatelný. Odpočet ztrát nebude časově omezen, na rozdíl od zpětného uplatnění ztrát.[397] Domnívám se, že zpětné uplatňování ztrát by mohlo nadmíru zatěžovat správce daně. Avšak pozitivně hodnotím možnost převodu ztrát do dalších období, jelikož díky tomu daňový poplatník zaplatí daň ze svého skutečného příjmu.

9.1.3 Daňová konsolidace

Dle dikce návrhu směrnice konsolidace představuje zdanění propojených právnických osob. Návrh směrnice přesně stanoví, u jakých právnických osob je konsolidace možná. Ke konsolidaci způsobilou dceřinou společností je každá dceřiná společnost, ve které její mateřská společnost disponuje více než 50 % hlasovacích práv a vlastní více než 75 % kapitálu společnosti nebo má podíl na zisku větší než 75 %.[398] Tato práva musí mateřská společnost mít po celé zdaňovací období. Aby daňový poplatník mohl využít systému CCCTB, musí splnit uvedená kritéria po

[394] Srov. čl. 14 Návrhu směrnice o CCCTB.
[395] Srov. čl. 22 odst. 2 Návrhu směrnice o CCCTB.
[396] Srov. čl. 43 Návrhu směrnice o CCCTB.
[397] Srov. Rec. 15 Preambule Návrhu směrnice o CCCTB.
[398] Srov. čl. 54 Návrhu směrnice o CCCTB.

dobu alespoň devíti měsíců. Pokud by se tak nestalo, byl by vstup daňového poplatníka do skupiny neplatný *ex tunc*.[399]

Pro složení skupiny platí poněkud odlišné režimy pro daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Daňoví rezidenti tvoří skupinu se všemi svými stálými provozovnami v jiných členských státech; se stálými provozovnami svých dceřiných společností – rezidentů třetí země – nacházejícími se v členském státě, se všemi dceřinými společnostmi usazenými v členských státech; způsobilými dceřinými společnostmi – rezidenty některého členského státu – jejichž mateřská společnost je rezidentem třetí země (a splňuje právní formu dle přílohy návrhu a odvádí daň z příjmů právnických osob).[400] Daňoví nerezidenti mohou tvořit skupinu jedině se svými stálými provozovnami nacházejícími se v členské zemi a se svými dceřinými společnostmi a jejich stálými provozovnami, které se nachází v členské zemi.[401] Z tvorby skupiny jsou vyloučeny společnosti v insolvenci nebo likvidaci. Pokud se do jedné z těchto situací dostane společnost, která již je součástí skupiny, musí ze společnosti vystoupit.[402] Konsolidace v rámci skupiny probíhá tak, že se sečtou základy daně všech jejích členů. Pokud bude výsledek záporný, bude možné do dalšího daňového období převést daňovou ztrátu a uplatnit ji později. Návrh směrnice zdůrazňuje časovou neomezenost uplatnění ztráty. Pokud se bude vypočtený konsolidovaný základ daně pohybovat v kladných číslech, bude rozdělen podle přerozdělovacího vzorce (k tomu viz následující podkapitola).[403] Při propočtu základu daně se nezohlední transakce uvnitř skupiny propojených osob a společnosti by měly důkladně zaznamenávat

[399] Srov. čl. 58 odst. 1 a 2 Návrhu směrnice o CCCTB.
[400] Srov. čl. 55 odst. 1 Návrhu směrnice o CCCTB.
[401] Srov. čl. 55 odst. 2 Návrhu směrnice o CCCTB
[402] Srov. čl. 56 Návrhu směrnice o CCCTB.
[403] Srov. čl. 58 Návrhu směrnice o CCCTB.

transakce provedené uvnitř skupiny.[404] Návrh směrnice stanoví také přesné podmínky při vstupu společnosti do skupiny a při jejím výstupu. Upravuje, jak mají být z daňového hlediska zohledněna dlouhodobá aktiva, dlouhodobé smlouvy, rezervy a odpočty, ztráty či nehmotná aktiva.[405]

9.1.4 Přerozdělení daňového základu

Rozdělení konsolidovaného základu daně mezi jednotlivé společnosti skupiny se provede podle přesně daného alokačního vzorce, který zohledňuje ekonomické veličiny – práce, tržby a aktiva. Komise navrhovala, aby všechny tři faktory[406] měly stejnou váhu a byly zvoleny jako nejvhodnějšími veličinami pro zohlednění zájmů členských států. Evropský parlament ve svém usnesení[407] navrhuje dát faktoru práce a aktiv váhu ve výši 45 % a faktoru tržeb pouze 10 %. Faktor práce je dle návrhu směrnice složen ze dvou složek – celkový objem mezd a celkový počet zaměstnanců. Důvodem pro rozdělení do dvou podložek je snaha reflektovat značné rozdíly ve výši mezd v jednotlivých členských státech.[408] Pro specifická odvětví jako jsou například pojišťovny, finanční instituce a jiné, návrh směrnice počítá se zvláštními vzorci pro přerozdělení základu daně.[409]

Vypočtený podíl pro každý členský stát se následně ještě upravuje o neuplatněné ztráty, které vznikly před účastí daňového poplatníka v systému CCCTB, o neuplatněné ztráty vzniklé na úrovni celé skupiny a o další položky v souladu s článkem 102 návrhu směrnice. Výsledná daňová povinnost se určí aplikací národní sazby daně na přidělený podíl, který je

[404] Srov. čl. 59 Návrhu směrnice CCCTB.
[405] Blíženi viz čl. 61 až 69 Návrhu směrnice o CCCTB.
[406] Ke složení jednotlivých faktorů viz čl. 90 a násl. Návrhu směrnice o CCCTB.
[407] Pozměňovací návrh č. 16 Legislativního usnesení Evropského parlamentu (KOM (2011) 0121- C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)) ze dne 19. dubna 2012 o návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob.
[408] MASSONER, Christian. *Konsolidierung im Rahmen der Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. Wien: LexisNexis, 2013. s. 33. ISBN 978-3-7007-5495-4.
[409] Viz čl. 98 až 101 Návrhu směrnice o CCCTB.

ponížen o odpočty příjmů zdaněných ve státě zdroje příjmů, jímž je jiný členský či nečlenský stát. Pokud je sám daňový poplatník či daňový orgán toho názoru, že přerozdělení základu daně mezi členské státy nereflektuje realitu vykonané podnikatelské činnosti, lze zažádat o využití alternativní metody výpočtu.[410] V odborné literatuře je zvolený přístup hodnocen jako spravedlivý – jelikož je zachováno propojení jednotlivých faktorů s podílem na CCCTB a příjem by měl být zdaněn tam, kde byl vytvořen.[411] Dle mého názoru by bylo vhodné přijmout definice ekonomických veličin práce, aktiva a tržby pro účely přerozdělovacího vzorce, aby nenastaly spory ohledně přidělení daně jednotlivým státům. Domnívám se, že určení vzorce pro rozdělení daně mezi členské státy může představovat jeden z hlavních sporných bodů nového systému.

9.1.5 Vlastní zhodnocení výhod a nevýhod návrhu

Dle mého názoru je navrhovaný systém CCCTB způsobilý k odstranění narušení hospodářské soutěže, která je zapříčiněna neharmonizovanými daňovými pravidly napříč EU. Zahájení postupného sjednocování daňových pravidel je velmi významným krokem, který může vyústit v nezávislost rozhodnutí jednotlivých podnikatelů primárně na daňových hlediscích. Podnikatelé by se mohli zaměřit na skutečnou ekonomickou efektivnost. Zatímco dosud byla pro podnikatelská hlediska na prvním místě daňová optimalizace, která je pro vnitřní trh nepřípustným jevem, jelikož může záporně ovlivňovat tvorbu pracovních míst i ekonomický růst. Postupná harmonizace přímého zdanění, počínaje stanovením jednotného daňového základu, může společnostem také přinést

[410] Srov. čl. 87 Návrhu směrnice o CCCTB.
[411] Srov. SOBOTKOVÁ, Veronika. *Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)*. Daňaři online [online]. 2011. [cit. 2016-07-29] Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34817v44434-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-zakladu-dane-z-prijmu/.

snížení administrativních nákladů na dodržování několika rozdílných daňových předpisů.[412]

Za nejpozitivnější aspekt navrhovaného projektu CCCTB považuji skutečnost, že systém stojí na principu dobrovolnosti volby. Společnosti se mohou pro něj rozhodnout zcela nezávisle na svých ambicích expandovat mimo národní trhy a také nezávisle na své velikosti. Naopak, navrhovaný systém usnadní expanzi i právnickým osobám menších rozměrů, jelikož s expanzí již nebudou spojeny dodatečné náklady na kontrolu dodržování 28 odlišných daňových legislativ a postačí komunikace pouze s jednou daňovou správou, což opět přispěje ke snížení administrativních nákladů jinak vynaložených na zajištění koordinace s různými vnitrostátními daňovými správami.

Negativním aspektem navrhovaného systému pro veřejné rozpočty je možnost jistých výpadků daňových příjmů z důvodu konsolidace daňového základu uvnitř skupiny. Daňový systém Spojených států amerických konsolidaci zisků a ztrát umožňuje, pokud se jím chce Evropská unie inspirovat, měla by v rámci svých iniciativ v harmonizaci přímého zdanění nabídnout totéž. Daňové ztráty bude možné započítat proti zisku jiné společnosti ze skupiny. Časové neomezení převodu daňové ztráty může být pro členské země nevýhodné, jelikož budou obtížněji odhadovat daňové příjmy. Dále v prvních letech realizace je třeba počítat se zvýšenými náklady na školení správců daně, kteří budou muset rozumět a v praxi používat dva paralelně existující daňové režimy.

[412] VONDRÁČKOVÁ, Aneta. CCCTB a autonomie členských států v harmonizaci přímých daní. In: PIECHOWICZOVÁ, Lucie a Lucia MADLEŇÁKOVÁ. *Autonomie jednotlivce: sborník odborných příspěvků z mezinárodní konference Olomoucké debaty mladých právníků 2014*. Praha: Leges, 2014. s. 200. ISBN 978-80-7502-059-8.

Co se týče zásahu do suverenity členských států, je otázka, zda ponechání určení daňových sazeb dle vlastních fiskálních preferencí umožní reálné probíhání daňové konkurence. Je evidentní, že pro finální daňové zatížení není daňová sazba sama o sobě tolik určující, jelikož hlavní roli sehrává samotná konstrukce daně. V případě, že státní daňová legislativa umožní velké množství odečitatelných položek či slev na dani či jiných daňových zvýhodnění, ve finále bude zdanění přes aplikaci vyšší daňové sazby nižší. Pokud by došlo k realizaci navrhovaného systému, musely by členské státy počítat s tím, že by fakticky přišly o některá daňová zvýhodnění, která nabízí, a tím by jejich možnost přilákat zahraniční investice poklesla. Zahraniční společnosti využívající navrhovaný systém by se rozhodovaly o umístění své dceřiné společnosti či stálé provozovny výhradně dle sazby daně.

Z pohledu Evropské unie je ale navrhovaný systém vyhovující, jelikož Evropská unie by díky přerozdělovacímu vzorci mohla naplnit svůj dvoudobý záměr, a to přimět společnosti, aby platily daně v zemi, kde generují zisk.

9.1.6 Perspektivy CCCTB

Návrh směrnice na zavedení CCCTB byl předložen v roce 2011 s tím, že Komise optimisticky předpokládala jeho přijetí v roce 2013.[413] Tak se bohužel nestalo a návrh nového systému byl odsunut do pozadí. Evropská komise iniciativu pro tvorbu společného systému zdanění právnických osob znovuvzkřísila v rámci svého akčního plánu[414] v červnu 2015. Podnětem pro

[413] European Commission [online]. 2016. [cit. 2016-07-30] Citizens' summary. A common corporate tax system for the EU. Dostupné z WWW:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctb_citizen_en.pdf.

[414] Součástí akčního plánu byly i další oblasti. Například: zajištění zdanění ve státu zdroje příjmů nebo zvýšení transparentnosti. Evropská unie zveřejnila tzv. black list

tento krok byl pravděpodobně případ Lux Leaks[415]. Nový návrh Komise ohledně CCCTB se předpokládá v průběhu roku 2016, ale bohužel v době zpracování této práce návrh zatím nebyl předložen. Co je však jisté, že bude založen na trochu jiném principu než návrh z roku 2011. Nejprve by mělo dojít k zavedení společného základu daně, který by byl pro právnické osoby realizující činnost i mimo národní trh povinný, a až poté by se přijala pravidla pro konsolidaci příjmů. Povinná báze by měla být s to eliminovat daňové úniky.[416] Dle mého názoru je nová koncepce kontroverznější než původní návrh. Domnívám se, že povinná účast v systému představuje ryze negativní motivaci pro účast právnických osob. Malé společnosti se spíše rozhodnou neexpandovat, než se muset zúčastnit systému, ze kterého by již nemohly vystoupit. Jistým argumentem, proč zavést systém CCCTB jako povinný je, že právnické osoby těží z legislativních mezer a dobrovolně by se systému nezúčastnily. Jak jsem již uvedla na jiných místech, domnívám se, že ze strany EU je třeba pozitivní motivace členských států a právnických osob k harmonizaci. Jsem toho názoru, že důvod pro přijetí systému CCCTB se za poslední roky změnil – již nemá představovat výhodu pro realizaci aktivit v rámci celého vnitřního trhu, ale má sloužit jako monitoring řádného odvádění daní. Je otázka, zda bude tento prvoplánový záměr pro členské státy atraktivnější či přijatelnější než záměr původní.[417]

---

nespolupracujících daňových jurisdikcí. K dispozici online: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/fairer_corporate_taxation/index_en.htm.

[415] V této kauze vyšlo ke konci roku 2014 najevo, že Lucembursko po řadu let spolupracovalo s nadnárodními společnosti, které do Lucemburska přesouvaly svůj zisk, který byl následně výhodně v Lucembursku zdaněn. Nadnárodní společnosti si tím snižovaly daňové zatížení a jiné členské státy přišly o očekávaný příjem z daní.

[416] European Commission [online]. 2015. [cit. 2016-08-01] Questions and Answers on the CCCTB re-launch Dostupné z WWW: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm.

[417] Další informace k předpokládanému novému návrhu CCCTB viz: https://www.euroskop.cz/9047/26337/clanek/ccctb-zkratka-kterou-dobre-zna-jean-claude-juncker/.

9.2 Evropská společnost jako doplněk systému CCCTB

Myšlenka vytvořit jednotnou formu obchodní společnosti, kterou by mohli využít podnikatelé z různých členských států, zdaleka není nová. Poprvé byla představena již v roce 1959, ale bohužel z počátku nebyla přijata s nadšením. Bylo předloženo několik neoficiálních návrhů a až deset let po první zmínce o vytvoření tohoto typu společnosti byl předložen návrh oficiální. Navrhovaná koncepce byla poměrně pokroková, již od samého počátku panovala vize vytvořit novou formu obchodní společnosti tak, aby využila ty nejlepší právní aspekty akciové společnosti. Nová forma společnosti měla existovat zcela nezávisle na národním právu a řídit se zcela výhradně právem evropským. Jak správně uvádí T. Dvořák, právě myšlenka využít z právních úprav akciových společností v různých členských státech pouze to nejlepší se stala projektu osudnou. Členské státy nemohly najít kompromis ohledně nejvhodnější úpravy, každý měl naprosto idealistické představy o vlastní národní úpravě. Sporným bodem bylo zejména rozhodnutí se pro monistický nebo dualistický systém řízení. S ohledem na nepřekonatelné neshody mezi jednotlivými členskými státy nebylo v té době možné přijmout přímo účinné nařízení. Evropská unie se rozhodla směřovat k vytvoření jednotné formy obchodní korporace po krůčkách a zaměřila se na postupnou harmonizaci akciového práva ve formě směrnic.[418] Jak jsem již uvedla výše, vlastní nařízení o evropské společnosti[419] bylo vydáno více než čtyřicet let od představení myšlenky právní formu evropské společnosti vytvořit. Nařízení přineslo řadu převratných zlepšení – společnost mohla vzniknout přeshraniční fúzí[420], volné přemístění sídla společnosti v rámci

[418] DVOŘÁK, Tomáš. *Akciová společnost a Evropská společnost*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. s. 723 – 724. ISBN 978-80-7357-430-7.
[419] Nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 o statutu evropské společnosti ze dne 8. října 2001. Úřední věstník L 294/1 ze dne 10. 11. 2001. Dále také „Nařízení o SE".
[420] K relativizaci tohoto tvrzení viz kapitola 6.

Evropské unie bez likvidace či zániku společnosti[421], povinnost členských států umožnit monistickou či dualistickou strukturu evropské společnosti (i přestože tento systém národní právní řád neupravuje)[422]. T. Dvořák jako další zlepšení vidí v podobě „evropské identity“ evropské společnosti, která by měla být vnímána jako výdobytek spíše evropského práva a měla by umožnit akciovým společnostem z členských zemí s poměrně přísnou regulací akciových společností se této regulaci alespoň částečně vymanit.[423]

Na počátku výkladu o evropské společnosti považuji za důležité vymezit, jakými přepisy se evropská společnost řídí. Tuto otázku zodpovídá samotné nařízení[424], které stanoví následující hierarchii předpisů:

1) *Nařízení o SE*. Evropská společnost se primárně řídí primárním a sekundárním právem EU.
2) *Stanovy evropské společnosti*. Evropská společnost se jimi však řídí pouze, je-li to nařízením výslovně umožněno. Nařízení má kogentní charakter.
3) *Předpisy použitelné v případě, že nařízení některé oblasti vůbec neupravuje nebo upravuje pouze částečně*. Jedná se o národní předpisy týkající se evropské společnosti; týkající se akciové společnosti ve státě sídla SE; stanovy (přičemž platí, že se od jejich znění smí odchýlit od národní právní úpravy ve stejném rozsahu, jaký je připuštěn stanovám akciové společnosti. Jak trefně uvádí T. Dvořák, v případě stanov evropské společnosti je třeba rozlišovat požadavky unijního práva a požadavky národního práva. U požadavků unijního

[421] Srov. čl. 8 Nařízení o SE.
[422] Srov. Preambule rec. 14; čl. 39 odst. 5 a čl. 43 odst. 4 Nařízení o SE.
[423] DVOŘÁK, Tomáš. *Akciová společnost a Evropská společnost*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. s. 725. ISBN 978-80-7357-430-7.
[424] Srov. čl. 9 Nařízení o SE.

práva platí, že co není dovoleno, je zakázáno. U požadavků stanovených národním právem – zejména v případě České republiky – naopak může platit, že co není zakázáno, je dovoleno[425]).

9.2.1 Daňové aspekty evropské společnosti

Samotná struktura evropské společnosti je poměrně komplikovaná. Ačkoliv se ve své podstatě jedná o nadnárodní formu obchodní korporace, národní právo jednotlivých členských států se použije subsidiárně. Díky tomu vznikne z hlediska obchodního práva 28 rozdílných právních úprav evropských společností. Rovněž v daňové oblasti do dnešního dne bohužel nenabyl účinnosti koncept, který by evropské společnosti nabízel jednotný model zdanění. Zdanění je i v tomto případě výlučně v rukou členských států. Tím, že neexistuje jednotný systém zdanění, který by institut evropské společnosti doplňoval, musí evropská společnost řešit klasické potíže spojené s realizací přeshraničních aktivit. Například není možnost v rámci skupiny propojených osob, jak započítávat daňovou ztrátu v jednom státě na zisk generovaný v jiném státě, což je zcela v rozporu s myšlenkou vnitřního trhu jakožto trhu jednoho státu. Dle mého názoru by bylo zcela namístě institut evropské společnosti doplnit režimem „evropského zdanění“. Návrh o CCCTB z roku 2011 se mi jeví jako velmi vhodný. Tento režim by mohl být zcela dobrovolný, ale právnické osoby by měly mít možnost jej získat. Další variantu spatřuji ve vytvoření zcela nové daně a nového systému zdanění určenou zatím výhradně pro právní formu evropské společnosti. Pokud by pravidla nového systému zdanění byla správně nastavena, tedy byla by přístupná právnickým osobám (v rámci možností dostatečně jednoduchá, přehledná a jednoznačná) mohl by být tento koncept do

[425] DVOŘÁK, Tomáš. *Akciová společnost a Evropská společnost*. 2. aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. s. 729. ISBN 978-80-7357-430-7.

budoucna následován i v rámci celounijní harmonizace daní z příjmů. U tohoto systému doplňujícího evropskou společnost by snad bylo možné navrhnout i centrální administrativu daně, kdy by se daň z příjmů evropské společnosti vybírala do unijního rozpočtu a následně přerozdělovala do národních veřejných rozpočtů, a členské státy by mohly být k tomuto kroku svolné. Některé členské státy by ale mohly vyhodnotit, že se tento přístup blíží k federálnímu vnímání Evropské unie a mohly by být vůči němu zdrženlivé. Méně kontroverzní krok by pro ně jistě bylo zdanění jedním státem a poté přerozdělení příjmů mezi zbylé účastnící se členské státy.

Dle mého názoru může evropská společnost v současné podobě profitovat maximálně ze společného systému zdanění fúzí, které by měly být daňově neutrální. V případě zavedení jednotného modelu zdanění by zejména pro mimoevropské investory došlo ke spojení několika výhod do jedné: bylo by možné volně přesouvat sídla evropské společnosti bez nutnosti jejího zrušení a likvidace a stále být podroben jednomu systému zdanění. Dodatečné náklady spojené s přesunem sídla by tímto byly o mnoho nižší. Jsem toho názoru, že mimoevropští investoři nemají blízký vztah k žádnému evropskému státu, a proto budou volit místo svého působení na základě racionálního zhodnocení podmínek pro podnikání.

9.3 Taxparentní značka

Taxparentní značka je projekt představený v polovině loňského roku nevládní neziskovou organizací Taxparency International – Česká republika, o.p.s. (dále jen jako „Taxparency International“), která si klade za cíl bojovat proti daňovým únikům a korupci. Projekt taxparentní značky cílí na kontrolu zdanění právnických osob, zejména nadnárodních korporací. Aby právnické osoby tuto značku mohly získat, musely by prostřednictvím

webové aplikace sdělit požadované údaje o své vlastnické struktuře a částku odvedenou na daních z příjmů v EU. Požadovaná míra skutečného zdanění pro udělení značky musí být vyšší než 10 %. Webová aplikace by poté zadané údaje vyhodnotila a případně právnické osobě udělila taxparentní značku, kterou následně může právnická osoba vyvěsit na své internetové stránky. Její případní obchodní partneři či zákazníci díky ní budou vědět, že plánují obchodovat se společností, která odkryla svou vlastnickou strukturu a výši daně z příjmů, které odvádí v EU, a že skutečná míra jejího zdanění je více než 10 procent. Myšlenka uvedení skutečných vlastníků navazuje na zatím poslední (v pořadí čtvrtou) směrnici proti praní peněz[426], která členským státům ukládá povinnost zavést rejstřík skutečných vlastníků právnických osob[427]. Předkládaný projekt taxparentní značky si klade za cíl podporovat malé a střední právnické osoby v plnění daňových povinností a bojovat proti agresivní daňové optimalizaci velkých nadnárodních společností. Vizí Taxparency International je do budoucna propojit tento projekt s možností ucházet se o veřejné zakázky a státní dotace. Taxparentní značka má být potvrzením, že se jedná o právnické osoby odpovědné.[428]

Dle mého názoru navrhovaný projekt skýtá určité sporné aspekty. Projekt upírá svou pozornost čistě na kontrolu odvádění daní z příjmů právnických osob, ale již nezohledňuje, že některé státy sice lákají investory z jiných států na nízkou daňovou sazbu z příjmů, ale kompenzují to vysokými sazbami jiných druhů daní, například daně z nemovitostí. Teoreticky jsou daně z příjmů snadněji dohledatelné, ale v případě

[426] Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012, a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES. Úřední věstník Evropské unie L 141/73 ze dne 05. 06. 2015. Dále také „Čtvrtá směrnice proti praní peněz“.
[427] Srov. čl. 30 Čtvrté směrnice proti praní peněz.
[428] Taxparency.eu [online]. 2015. [cit. 2016-07-31] Pro veřejnost a spotřebitele. Dostupné z WWW: http://www.taxparency.eu/cz/about/faq.

dobrovolnosti účasti společnosti v projektu, by mohla společnost uvést i toto dodatečné zdanění, které by se mělo zohlednit. Hodnotím pozitivně volbu míry zdanění deset procent pro udělení značky – jak správně uvádí internetová stránka Taxparency International, jedná se o nejnižší daňovou sazbu pro právnické osoby v EU a z toho důvodu není diskriminační vůči právnickým osobám z jiných členských států. Taxparency International doufá v tzv. lavinový efekt u využívání taxparentní značky. Naplnění těchto vizí hodnotím spíše skepticky. Dle mého názoru nelze počítat s hojným oceňováním držby taxparentní značky obchodními partnery či klienty. Jedná se o webovou aplikaci a málokterý zákazník, třeba drobný spotřebitel, má standardně tendenci vyhledávat doplňkové informace o zakoupeném zboží a jeho výrobci mimo ty, které jsou uvedené na jeho obalu. Taxparentní značka však není určena k využití mimo internet. Nadto udělení značky v mých očích představuje „něco navíc“. Vše, co je k udělení značky potřeba, bude po řádné implementaci Čtvrté AML směrnice přístupné i z jiných zdrojů – například rejstřík skutečných vlastníků by v případě České republiky mohl být navázán na obchodní rejstřík. Osoby, které se o zdanění svých obchodních partnerů zajímají, jsou obvykle znalé způsobů, jak tyto informace dohledat. Drobní spotřebitelé, pokud je bude zajímat vlastnická struktura společnosti, mohou využít stejných způsobů, jelikož potřebné údaje budou na internetu volně dostupné. Nejsem si jistá, jestli v dnešní době poměrně vysoké míry zdanění někteří zákazníci docení to, že společnost, od které nakupují zboží či služby, bude mít vyšší číslo na značce než společnosti jiné. Z mého pohledu nelze očekávat nárůst faktické motivace zákazníků či obchodních partnerů. Domnívám se, že úroveň zdanění by měla být spravedlivá a přiměřená. A z toho důvodu je tu zamýšlená soutěž mezi daňovými poplatníky v pozitivním významu (tedy soutěž o to, kdo odvede na dani víc) prakticky vyloučena. Co se týče přístupu k veřejným zakázkám a státním dotacím, souhlasím s tvrzením, že by měly být vybírány zejména společnosti, které řádně plní svou daňovou

povinnost. Údaje o tom jsou (či po implementaci poslední AML směrnice budou) k dispozici i bez této značky.

Celý projekt taxparentní značky, pokud bude skutečně realizován, by měl být na dobrovolné bázi. Aby Evropská unie mohla efektivně bojovat proti vyhýbání se dani či daňovým únikům, jak uvádím na více místech této práce, z mého pohledu je třeba pozitivně motivovat občany a právnické osoby k činnosti a generování příjmů. V minulosti byla daňová optimalizace považována za legální, nyní se od toho přístupu ustupuje. Domnívám se, že se tendence v jejím potírání neubírají ideálním směrem. Už od minulosti měli jednotlivci a později i společnosti tendence minimalizovat své daňové zatížení. Tato minimalizace daňového zatížení se ale málokdy obejde bez dodatečných nákladů. Společenství států (myšlena nejen Evropská unie) by mělo zejména právnické osoby motivovat v tom, aby náklady na zdanění nebyly několikanásobně vyšší než přesídlení do jiné země. Příjmy do státního rozpočtu jsou zajisté potřeba, ale domnívám se, že pro jejich hlavní dosažení je nutné přilákat hlavně zahraniční investory a nabídnout jim vhodné podnikatelské prostředí. V této souvislosti se mi vybavil výrok Avy Gardner *„Největší přírodní krásou krajiny je nízká daňová sazba“*.

9.4 Boj Evropské unie proti vyhýbání se daním

Evropská unie od počátku roku 2016 klade zvýšenou pozornost na harmonizaci daní z příjmů spíše z důvodu snahy zabránit právnickým osobám ve vyhýbání se daňovým povinnostem, v daňových únicích a agresivní daňové optimalizaci. V přístupu v harmonizaci přímých daní tedy svým způsobem dochází k zásadnímu odklonu od původní motivace, kterou bylo zajištění řádného fungování vnitřního trhu, a to k zajištění dostatečných příjmů pro rozpočty Evropské unie a členských států. Tuto tendenci nevnímám kladně. Obávám se, že ve svém důsledku může vést k útlumu

podnikatelských aktivit právnických osob a odlivu zahraničního kapitálu z EU, jelikož zahraniční investoři budou privilegovat země z příznivými podmínkami pro realizaci své ekonomické činnosti.

Evropská komise v lednu 2016 představila balíček pro zajištění spravedlivého zdanění[429]. Cílem balíčku je zavést spravedlivé, efektivní a růst podporující zdanění. Zejména se jedná o výzvu zpřísnit kontrolu nad odváděním daní právnickými osobami, zejména těmi působících ve více státech. Mezi stěžejní návrhy opatření patří mimo jiné: rozšíření přístupu daňových orgánů k informacím v oblasti boje proti praní peněz; výměna informací o skutečném vlastnictvím, které by mohly mít daňové dopady, napříč členskými státy; zpřísnění dohledu nad daňovými poradci, kteří v agresivním daňovém plánování sehrávají primární roli; boj proti nespolupracujícím státům – sestavení černé listiny nespolupracujících jurisdikcí se předpokládá v průběhu roku 2017; ochrana tzv. whistleblowerů – dle názoru unijních orgánů byla řada daňových úniků odhalena pouze prostřednictvím oznamovatelů a je třeba tento trend podporovat.[430] Hlavním přístupem tedy je, aby právnické osoby odváděly daně tam, kde generují zisk, a díky tomu bude obnovena důvěra občanů členských států ve spravedlnost daňových systémů.[431] Evropská unie chce navázat na iniciativu BEPS[432] pro reformu mezinárodního daňového systému Organizace pro hospodářskou spolupráci.

[429] Euroskop.cz [online]. 2016. [cit. 2016-08-08] Daně v lednu 2016. Dostupné z WWW: https://www.euroskop.cz/13/26914/clanek/dane-v-lednu-2016.
[430] Evropská komise [online]. 2016. [cit. 2016-08-08] Spravedlivé zdanění: Komise podniká další kroky k větší transparentnosti v oblasti daní a v boji proti zneužívání daňového systému. Dostupné z WWW: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2354_cs.htm.
[431] Srov. Rec. 1 Preambule Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.
[432] Zkratka z angl. jazyka „*Base Erosion and Profit Shifting*“. Jedná se o daňové praktiky směřující ke snížení daní tím, že se naruší základ daně a zisky se převedou do jiného státu, kde se výhodněji zdaní.

V rámci balíčku pro zajištění spravedlivého zdanění představila Komise návrh směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním,[433] ve kterém se pokouší řešit situaci, že právnické osoby čerpají v zemi s vysokým zdaněním služby a využívají infrastrukturu, ale zisky (ač byly v této zemi vygenerovány) přesouvají do jiných zemí. Příjem by měl být zdaněn v zemi, kde byl vygenerován a právnické osoby by měly dle poměru svého čerpání služeb na jejich zajištění přispět. Evropská unie se snaží bojovat proti nespolupracujícím jurisdikcím a zveřejnila jejich seznam.[434] Mezi nespolupracující jurisdikce Komise zařadila mimo jiné Andoru, Grenadu, Monaco a Lichtenštejnsko.

Návrh směrnice je určen všem právnickým osobám vykonávajícím svou činnost v jednom nebo více členských státech. Návrh směrnice představuje pouze minimální úroveň ochrany a nevylučuje aplikaci národních předpisů či mezinárodních smluv, které poskytují základu daně z příjmů právnických osob vyšší ochranu.[435] Pravidla, která mají zamezit vyhýbání se daňovým povinnostem, jsou následující:

1) *Pravidlo omezení odpočítatelnosti úroků*. Nadnárodní korporace mnohdy využívají v rámci skupiny společností „systém půjček a úroků“. Ve své podstatě mateřské společnosti sídlící v zemích s vysokým zdaněním si vypůjčí finanční prostředky od dceřiné společnosti sídlící v zemi s nízkým zdanění. Dceřiné společnosti následně hradí

[433] Návrh směrnice Rady COM (2016) 26 final, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu, ze dne 28. 01. 2016. Dále také „Návrh směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním“.
[434] Sdělení Evropské komise Evropskému parlamentu a Radě ze dne 17. 06. 2015 o Spravedlivém a efektivním systému daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat. http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/CS/1-2015-302-CS-F1-1.PDF.
[435] Srov. čl. 3 Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.

„navýšené“ úroky s úmyslem snížit základ daně mateřské společnosti v zemi s vyšším zdaněním a navýšit základ daně společnosti dceřiné. Dle návrhu směrnice by měla být výše odpočitatelných úroků od základu daně omezena v rámci jednoho daňového období. Hranice je stanovena na 30 % zisků daňového poplatníka před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací nebo částkou 1 milion EUR.[436]

2) *Zdanění při odchodu*. Při přesunu aktiv daňového poplatníka mimo členský stát přichází členský stát o budoucí možnost zdanit zisky tohoto poplatníka. Tyto zisky byly vytvořeny na území členského státu, proto budou tímto státem zdaněny při změně daňové jurisdikce daňovým poplatníkem. Návrh směrnice umožňuje úhradu daně jednorázově ihned či v pravidelných splátkách. Úhrada ve splátkách musí být povolena na dobu nejméně pěti let, přičemž členský stát je oprávněn připočítat úroky. V případě existence reálného nebezpečí neuhrazení daňové povinnosti, může členský stát požadovat složení jistoty. Může tak učinit pouze v případě, že není možnost vymoci daňový dluh prostřednictvím jiného člena skupiny a je daňovým rezidentem členského státu, ze kterého se druhý člen přemisťuje. Dlužná daň bude v případě úhrady ve splátkách okamžitě zesplatněna z důvodů na straně aktiv, která budou zcizena či převedena do třetí země; nebo z důvodu na straně daňového poplatníka, který přesune svůj daňový domicil mimo EU, vstoupí do likvidace či se ocitne v úpadku. Pokud je převod aktiv pouze dočasný, neměl by členský stát „daň na odchodu“ požadovat.[437]

[436] Srov. čl. 4 odst. 1 Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.
[437] Srov. čl. 5 Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.

3) *„Swich-over clause“ neboli výjimky z osvobození od daně ze zahraničních příjmů.* Společnosti mnohdy zneužívají benevolentní přístup členských států při započtení daní uhrazených v zahraničí. Členské státy většinou zahraniční příjem zcela osvobozují od zdanění. Cílem návrhu směrnice je tuto „benevolenci v podobě osvobození od daně“ omezit a nahradit jí započtením daně uhrazené v zahraničí. Daňový poplatník nebude osvobozen od daně, pokud zahraniční příjmy podléhaly dani z příjmů právnických osob nižší než 40 % daňové sazby, která by byla vyměřena v členském státě daňového poplatníka. V tomto případě bude daňový poplatník povinen uhradit v členském státě svého daňového domicilu daň ze svých celosvětových příjmů a daň zaplacená v zahraničí mu bude z daňového základu odečtena. Odpočet nesmí být vyšší než původně vypočtená daň z celosvětových příjmů.[438]

Návrh směrnice přináší i vlastní pravidlo proti zneužívání. Podle tohoto pravidla při výpočtu daňové povinnosti se nebudou zohledňovat transakce sledující výhradně získání daňových výhod nebo jdoucí proti účelu daňových předpisů nebo ty neuskutečněné z platných hospodářských důvodů odrážejících ekonomickou realitu; tyto operace se budou posuzovat na základě ekonomické podstaty dle národní daňové legislativy.[439] Dle mého názoru je zakotvení výjimky pro transakce neodrážející ekonomickou realitu a mající za cíl zneužít daňové předpisy rozumné. Domnívám se však, že posouzení „zneužití“ právního předpisu je složité. Lze jakékoliv využívání mezer ve směrnici či národním právním předpise upravující konkrétní daňovou problematiku považovat vždy za zneužívání? Je třeba

[438] Srov. čl. 6 Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.
[439] Srov. čl. 7 Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.

posuzovat každé podnikatelské rozhodnutí právnické osoby, které se přizpůsobuje možnosti získání daňové výhody, za jednání *contra legem*, tedy za jednání v přímém rozporu s právním předpisem, nebo se jedná o spíše o jednání *in fraudem legis*, tedy vedoucí k cíli právním předpisem nepředpokládaným a nežádoucím? Nebo by bylo po zhodnocení skutkových okolností toto jednání podřadit pod jednání *praeter legem*, tedy výslovně nedovolené ale možné a s právním předpisem souladné? Domnívám se, že posouzení zneužívání musí vždy vycházet z konkrétních skutkových okolností daného případu po důkladném zhodnocení daňovým orgánem. Jsem přesvědčená, že dle dikce návrhu směrnice by mělo dojít k postihům pouze jednání in contra legem a in fraudem legis. Ovšem, s ohledem na aktuální a dle mého názoru agresivní strategii v oblasti zdanění právnických osob, si nejsem tímto závěrem zcela jistá. Domnívám se, že národní daňová legislativa by měla důkladně precizovat, jaká jednání jsou nežádoucí.

9.4.1 Příspěvek Soudního dvora k problematice „exit taxation"

Nejdůležitějším rozhodnutí SDEU k problematice „exit taxation", tedy ke zdanění při odchodu právnických osob do jiného členského státu, je případ National Grid Indus[440]. Předmětem řízení byla žádost rozhodnutí o předběžné otázce vznesená nizozemským soudem ve sporu mezi společností National Grid Indus BV a správcem daně ve věci zdanění kapitálových zisků z aktiv při přemístění skutečného vedení společnosti do jiné členské země EU. Společnost National Grid Indus BV měla od roku 1996 pohledávku vůči své dceřiné společnosti sídlící ve Spojeném království ve výši cca. třicet milionů britských liber. Po zvýšení kurzu britské libry vůči nizozemské měně dosáhla společnost National Grid Indus BV nerealizovaný zisk ze své pohledávky. V roce 2000 přemístila své sídlo do Spojeného

[440] National Grid Indus BV proti Inspecteur van de Balestingdienst Rihnmond/Kantor Rotterdam, rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 29. listopadu 2011, rozsudek C-371/10. Dále jen „ Rozhodnutí National Grid Indus BV").

království a dle nizozemské legislativy byla nadále daňovým rezidentem Nizozemí a podléhala zde zdanění z celosvětových příjmů. Dle dohody o zamezení dvojímu zdanění uzavřené mezi Spojeným královstvím a Nizozemím, která má mít přednost před národním právem, platilo, že po přemístění místa skutečného vedení se společnost stala rezidentem Spojeného království. Společnost po přemístění svého sídla neměla v Nizozemí stálou provozovnu a právo zdanit zisky po přemístění v souladu se smlouvou o zamezení dvojímu zdanění náleželo výhradně Spojenému království. Správce daně v okamžiku přemístění sídla společnosti rozhodl, že společnost je povinna uhradit daň z nerealizovaného kurzového zisku. Společnost National Grid Indus BV podala proti rozhodnutí správce daně žalobu.[441]

Soudní dvůr rozhodl, že přemístění sídla skutečného vedení společnosti neovlivnilo její postavení jakožto společnosti založené dle nizozemského práva, a tedy se společnost má právo dovolávat článku 49 SFEU s cílem zpochybnit oprávnění Nizozemska na její zdanění.[442] Přístup Nizozemska vůči společnosti chtějící realizovat právo svobody usazování přemístění sídla do jiného členského státu je v nepoměru s přístupem vůči společnosti realizující přemístění sídla v rámci jeho státního území. Společnost přesouvající své sídlo mimo stát, avšak v rámci EU, je povinna okamžitě zdanění zisků z přemístěných aktiv, na rozdíl od společnosti přesouvající své sídlo výhradně v rámci Nizozemí, která zisky zdaní, až budou realizovány, a v rozsahu, v jakém budou realizovány. Nerovné zacházení představuje omezení zakázané unijním právem.[443] Zakázané omezení svobody usazování je ale možné odůvodnit naléhavými důvody obecného zájmu, a to zajištěním vyváženého rozdělení daňové pravomoci

[441] Bod 10 až bod 16 Rozhodnutí National Grid Indus BV.
[442] Bod 33 Rozhodnutí National Grid Indus BV.
[443] Bod 37 až 41 Rozhodnutí National Grid Indus BV.

mezi členské státy v souladu se zásadou teritoriality. Přemístění sídla vedení společnosti do jiného členského státu nesmí znamenat povinnost státu původu rezignovat na zisky vzniklé na jeho území před přemístěním sídla. Jedná se o preventivní opatření, aby v budoucnu nedošlo k znemožnění původního státu uplatnit svou daňovou pravomoc.[444] Soudní dvůr opětovně podotkl, že článek 49 ve spojení s článkem 54 SFEU nezaručují, že přemístění sídla vedení bude daňově neutrální. Svoboda usazování nemůže být vykládána v tom smyslu, že členský stát smí realizovat svou daňovou pravomoc po zhodnocení daňové pravomoci jiného členského státu s tím, že za každé situace bude zaručovat stejně výhodné zdanění.[445] Co je však potřeba bedlivě posoudit je přiměřenost tohoto opatření i s ohledem na povinnost okamžité úhrady daně, tedy vymáhání daně ihned v době přemístění sídla společnosti. Soudní dvůr rozhodl, že mechanismy vzájemné pomoci v oblasti zdanění jsou na území EU dostačující k tomu, aby se jednotlivé státy mohly spolehnout na možnost přezkoumat pravdivost prohlášení společností, u kterých byl povolen odklad daně. Pomoc členského státu, kam byla společnost přesídlena, bude poté spočívat výhradně v pomoci při výběru daně. Soudní dvůr v této souvislosti rozhodl, že požadavek na okamžitou úhradu daně je nepřiměřený.[446]

9.4.2 Dílčí závěr

Návrh směrnice primárně zdůrazňuje ochranu daňových systémů. [447] Dle mého názoru se ochrana realizace základních svobod vnitřního trhu upozaďuje. Považuji za velmi pozoruhodné, že návrh směrnice si klade za cíl zdanit dostatečně vysokou sazbou veškerý příjem.[448] Dle dikce směrnice *„i málo zdaněné příjmy“* – i ty vygenerované ve třetí zemi – jsou

[444] Bod 42 až 46 Rozhodnutí National Grid Indus BV.
[445] Bod 62 Rozhodnutí National Grid Indus BV.
[446] Bod 78 a násl. Rozhodnutí National Grid Indus BV.
[447] Srov. Rec. 3 Preambule Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.
[448] Srov. Rec. 8 Preambule Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.

hodnoceny negativně a je třeba je v EU dodanit. Dle mého názoru dochází k přístupu: „lepší větší zdanění než malé zdanění“, se kterým se osobně neztotožňuji. Dalším cílem směrnice je posílit odolnost vnitřního trhu proti nežádoucím daňovým praktikám.[449] Dle mého názoru se však za nežádoucí považuje jakékoliv jednání směřující k daňové optimalizaci. S ohledem na skutečnost, že daňové plánování představuje odjakživa legální nástroj jak snížit daňovou zátěž pro právnické osoby, nelze do budoucna předpokládat, že by se situace změnila.

[449] Srov. čl. 14 Preambule Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbání se daním.

10 Závěr

Předkládaná disertační práce zpracovává nanejvýš aktuální problematiku perspektiv harmonizace přímých daní důchodového typu v EU. Práce je ze systematického hlediska členěna na úvod, závěr a devět věcných kapitol. Součástí každé kapitoly je dílčí shrnutí, které přináší celkové zhodnocení zkoumané problematiky.

Úvod této disertační práce představuje uvedení do problematiky, zdůvodnění volby tématu, vymezení hlavních výzkumných otázek a zhodnocení použité literatury.

Po úvodu druhá kapitola s názvem „Vymezení základní terminologie“ objasňuje základní pojmy, které jsou v další kapitolách této práce používány. V rámci této kapitoly jsem se ve stručnosti pokusila nastínit základní zásady optimálního daňového systému a kriticky zhodnotit systém stávající. Došla jsem k závěru, že ačkoliv by daňový systém měl představovat právní úpravu maximálně srozumitelnou pro laickou veřejnost, jelikož každý občan se denně setkává se zdaněním, není tomu tak. Jako vhodné východisko bych tedy v tomto případě viděla alespoň ochotu ze strany finančních úřadů pomoci daňovým poplatníkům ohledně dotazů o jejich zdanění a nikoliv motivaci občanů, aby byli nuceni vyhledávat placené odborné poradenství. V této kapitole se také zabývám problematikou dvojího zdanění a daňové rezidence. Pro snazší uchopení jsem se tento komplikovaný institut pokusila demonstrovat na praktickém příkladu. Dále se zabývám otázkou daňové konkurence z historického i moderního pohledu a jejímu vztahu k daňové harmonizaci. Výsledkem mého bádání je závěr, že jak institut daňové harmonizace, tak daňové konkurence má své limity. Nelze se ztotožnit s názorem, že se jedná o

pojmy nadané pozitivním nebo negativním významem. Naopak dospívám k názoru, že jistá míra daňové konkurence může představovat ten správný impuls pro trh a pro přístup států ke zdanění jejich obyvatel a společností.

Třetí kapitola s názvem „Harmonizace práva“ rozebírá proces sbližování právních předpisů členských států a přináší teoretická východiska pro sbližování právních předpisů v EU. První těžiště této kapitoly se věnuje institutu harmonizace včetně stručného nastínění jeho zásadní proměny ve vývoji unijního práva. Z přístupu detailní harmonizace došlo díky judikátu Cassis de Dijon k přijetí zásady vzájemného uznávání národních standardů, což jednoznačně pozitivně přispělo k uklidnění harmonizační „smršti“ typické pro předchozí léta. Další část kapitoly věnuji harmonizaci i z pohledu mezinárodního daňového práva, které pojem harmonizace chápe jako tu nejvyšší možnou fázi v mezinárodní daňové spolupráci, na rozdíl od unijního práva tedy v užším smyslu. Další těžiště této kapitoly spočívá ve vymezení pravomocí k harmonizaci obecné a k harmonizaci daňové a provádí jejich zhodnocení. Docházím k závěru, že systém unijního práva v oblasti obecné harmonizace je nastaven rozvážně, jelikož unijní právo připouští výskyt potíží při implementaci harmonizačních opatření do národního právního řádu, díky kterým je možné toto harmonizační opatření nevyužít. U daňové harmonizace docházím k závěru, že požadavek jednomyslnosti v Radě je pravděpodobně důvodem, proč harmonizace této oblasti postupuje tak pomalým tempem, nicméně jsem toho názoru, že v takto politicky choulostivých otázkách je třeba respektovat právo členských států s navrhovanou úpravou nesouhlasit a tím celý proces zastavit. Požadavek jednomyslnosti tedy hodnotím jako vyhovující. V další části této kapitoly se také zabývám jednotlivými harmonizačními metodami a na základě studia teoretických podkladů je hodnotím ve vztahu k harmonizaci daní. Kapitola se věnuje kategorizaci daňové harmonizace dle několika možných hledisek včetně harmonizace pozitivní a „nepravé“

uskutečňované Soudním dvorem EU. Docházím k názoru, že „doplňková“ funkce Soudního dvora EU v daňové harmonizaci je velmi přínosná. Úmyslně hovořím o doplňkové funkci, jelikož se domnívám, že Soudní dvůr ze své podstaty nedisponuje skutečnými pravomocemi pro harmonizaci daňových systémů.

Čtvrtá kapitola s názvem „Posílená spolupráce jako vhodný nástroj pro harmonizaci“ přináší celkový pohled na nástroj posílené spolupráce z teoretického hlediska, nastiňuje jeho vývoj a možné způsoby realizace. Pro uvedení problematiky posílené spolupráce do konkrétní roviny jsem přistoupila ke stručnému exkurzu k pravomocem Evropské unie, jelikož nástroj posílené spolupráce nelze využít ve všech oblastech pravomocí. Těžiště této kapitoly spočívá mimo jiné ve shrnutí vývoje institutu posílené spolupráce a vnímání jeho využití některými dřívějšími politiky. I přes hojnou polemiku nebyl tento nástroj zatím hojně využíván. Rovněž z důvodů minima praktických zkušeností s jeho využitím je samotný institut posílené spolupráce stále opředen mnoha neznámými, proto bylo možné provést jeho zhodnocení v této disertační práci pouze v teoretické rovině. Domnívám se, že jeho nespornou výhodou je pružnost při řešení politických a ekonomických problémů a jeho budoucí otevřenosti k účasti dalších členských států. V rámci této kapitoly docházím k závěru, že negativní je případné nadužívání tohoto institutu. Tento přístup by znamenal akceptaci myšlenky, že v Evropské unii si nejsou všechny státy rovny, protože mezi nimi budou stávající rozdíly přetrvávat, a dokonce se více prohlubovat. Ve svém důsledku může tento přístup vyústit i v rozštěpení Evropské unie na dva proudy – část států se bude integrovat rychle, a tím se stane jakýmsi průkopníkem nového směřování Evropské unie, zatímco zbývající členské státy se budou muset posléze podřídit tomuto směřování. Otázkou stále zůstává, zda by hojně využívaná posílená spolupráce nepřinášela „členství druhé kategorie“. Z mého pohledu by využití institutu mělo do budoucna

představovat pouze výjimečné řešení. Integrace by měla primárně probíhat společnými silami a „tvrdé jádro“ by z mého pohledu nemělo být příliš posilováno, jelikož by mohlo snadno dojít k situaci, kdy některé členské státy již nikdy nedostihnou ty, které mají ekonomické předpoklady integrovat se rychleji. A je poté otázkou, jestli by tento přístup nebyl odklonem od idey vytvoření jednotné Evropy. Evropská unie by měla být z pohledu zahraničních investorů vnímána jako jeden celek, nikoliv jako pár států stojících v popředí a za nimi poletující státy ostatní. Aby byla idea jednotné Evropy naplněna, je dle mého názoru třeba snažit se nalézat kompromisy ve sporných otázkách a v případě nevole na straně některých členských států ji akceptovat i za cenu pomalejší integrace. Jako další negativní aspekt při využívání posílené spolupráce nikoliv jako nástroje výjimečného jsem vyhodnotila riziko ochromení institucí EU, jelikož by se tvořilo „dvojí právo“, právní systém EU by byl komplikovanější, nepřehledný a i pro občany členských států vzdálenější, což by mohlo vyústit v jejich větší nedůvěru v unijní právo.

Pátá kapitola s názvem „Exkurz k harmonizaci některých nepřímých daní“ je zařazena do této práce zejména z toho důvodu, že její proces může v jistém ohledu sloužit jako inspirace pro harmonizaci daní přímých. První těžiště této kapitoly je věnováno procesu harmonizace daně z přidané hodnoty, u které bylo dosaženo vynikajících výsledků - harmonizace struktury daně i sazby daně. V rámci zpracování tohoto téma však docházím k závěru, že její stávající systém je velmi komplikovaný a pro zahraniční investory nepřehledný. Aktuální snahy Komise o jeho modernizaci tedy velmi vítám. Druhé těžiště této kapitoly je věnováno kritickému zhodnocení návrhu směrnice o zavedení daně z finančních transakcí. Důvodem pro volbu analýzy této daně byla zejména aktuálnost z hlediska praktického využití institutu posílené spolupráce v daňové oblasti, která v tomto ohledu představuje zatím neznámý nástroj. V tomto ohledu je tato část praktickým

doplněním kapitoly čtvrté, která posílenou spolupráci hodnotí z obecného pohledu. V rámci této podkapitoly jsem došla k závěru, že posílená spolupráce se svým způsobem pokouší obcházet zásadu jednomyslnosti rozhodování o daňových otázkách v Radě. Co však návrhu směrnice o dani z finančních transakcí nelze upřít je, že může účinně bojovat proti vysokofrekvenčnímu obchodování, které je vnímáno jako velmi rizikové.

Šestá kapitola s názvem „Harmonizace přímých daní“ se zabývá dosud přijatými a v praxi osvědčenými opatřeními k harmonizaci přímých daní. Kapitola je zahájena krátkým shrnutím minulých vývojových tendencí včetně představení různých možností komplexních opatření v harmonizaci daní z příjmů. Další část této kapitoly je věnována konkrétním dosud přijatým směrnicím a poukazuje na jejich sporné aspekty. Detailně je rozebrána směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, která představuje jedno z několika dosud přijatých parciálních opatření na úrovni EU v harmonizaci daní z příjmů. Tento legislativní počin hodnotím velmi pozitivně, jelikož problematika dvojího zdanění dividend je palčivým tématem i na vnitrostátní úrovni. Právnické osoby díky této unijní právní úpravě mohou být více motivovány realizovat své podnikatelské aktivity v jiných členských státech EU. V rámci svého výzkumu jsem dospěla k závěru, že ačkoliv si směrnici klade za cíl zavést daňovou neutralitu, její užití není v žádném případě otevřeno každé právnické osobě a podmínky pro její aplikaci jsou velmi striktní. Další těžiště této podkapitoly leží ve zdanění mateřských a dceřiných společností v ČR. Vzhledem k tomu, že se jedná o obtížnou problematiku, demonstruji její využití na praktických příkladech a rovněž poskytuji praktický návod pro jednotlivce, jak postupovat dle české daňové legislativy ve zdanění příjmů z dividend ze zahraničí. V závěru podkapitoly jsou představeny některé judikáty Soudního dvora, které vyjasnily některé sporné aspekty směrnice.

Další podkapitola je věnována směrnici o fúzích. Problematika přeshraničních fúzí je velmi spletitá, jelikož k jejímu důkladnému pochopení jsou nutné znalosti obchodního práva, daňového práva i účetních zásad. Nevýhodou této směrnice je, že nepředstavuje nový systém zdanění jako směrnice předchozí, ale spíše řeší, jak osvobodit kapitálové zisky od zdanění. Výklad ke směrnici byl doplněn příslušnou judikaturou Soudního dvora.

V dalších podkapitolách je pozornost věnována směrnici o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru, jejíž využitelnosti je demonstrována na praktickém příkladu. Tato směrnice představuje na rozdíl od prvních dvou výše zmíněných parciální opatření k harmonizaci daně z příjmů fyzických osob. Poslední rozebírané opatření představuje směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků. Všechna analyzovaná opatření představují opatření parciální. Za situace, kdy není možné nalézt kompromis ohledně znění komplexního harmonizačního opatření, představují harmonizační snahy formou parciálních opatření podle mého názoru citelný přínos.

Sedmá kapitola s názvem „Dvojí zdanění“ se zabývá mezinárodním dvojím zdaněním, jednotlivými smluvními modely včetně představení základních metod k vyloučení dvojího zdanění. Kapitola také rozebírá možný jednotný smluvní model pro členské státy EU, který sice zatím nebyl přijat a jeho skutečné zavedení v nejbližší budoucnosti není bohužel pravděpodobné, ale dle mého názoru by byl s to unifikovat problematiku mezinárodního dvojího zdanění v EU. Považuji za velmi zajímavý přístup Komise, která navrhla využití právně nezávazných aktů k jeho zavedení. Domnívám se, že jejich změna bude moci být o mnoho pružnější, než kdyby se jednalo o legislativní akt a díky tomu by mohly pružněji reagovat na aktuální potřeby ekonomiky. Finální znění smluvního modelu by mělo

reflektovat dosud přijaté směrnice v oblasti společného zdanění některých druhů příjmů. Vhodné by také bylo doplnit smluvní model o komentář, tak jako je tomu u jiných smluvních modelů.

V pořadí osmá kapitola s názvem „Daňový systém Spojených států amerických jako vzor pro Evropskou unii“ se pokouší nalézt odpověď na otázku, zda by systém federálního zdanění příjmů fungující ve Spojených státech amerických bylo možné v určitých ohledech uplatnit na území Evropské unie a zároveň zhodnotit přístup k daňové konkurenci ve Spojených státech. Dospěla jsem k závěru, že ač jsou Spojené státy americké federací, je jednotlivým státům zachována vysoká míra samostatnosti a autonomie. Vlády jednotlivých států mezi sebou soutěží o přilákání co největšího množství kapitálu prostřednictvím různých daňových balíčků a daňových zvýhodnění. Empirické studie dokonce ukazují, že zvýhodněné daňové režimy v jednom státě vedly k zavedení podobných změn v sousedních státech. Zpracování této kapitoly bylo náročné zejména z důvodu absolutního nedostatku aktuální české odborné literatury a velmi omezené dostupnosti literatury zahraniční, a dále také z důvodu komplikovanosti celého daňového systému. Přestože je americký daňový systém poměrně spletitý, považuji jej zejména s ohledem na mezistátní obchod velmi efektivní. Velmi pozitivně hodnotím, že přesný způsob přerozdělení příjmů mezi státy si stanoví státy samy dle svého uvážení. Mohou zvolit vzorec, který více odpovídá jejich potřebám. Systém federálního, státního a komunálního zdanění hodnotím jako velmi propracovaný a užitečný. Ohledně jeho realizovatelnosti v Evropské unii mám však jisté pochybnosti. Jedním z důvodů je skutečnost, že Spojené státy tvoří občané hovořící stejným jazykem a mající podobnou historii. Domnívám se, že američtí občané se snadno identifikují s tím, že jsou občany Spojených států, tedy federativního státu, a nebudou mít potřebu zdůrazňovat, že jsou občané Iowy či Kalifornie. V Evropské unii se

málokterý obyvatel identifikuje jako „občan EU“. Každý se primárně identifikuje jako občan svého státu, který má jisté tradice, kulturu, historii a jazyk. Tuto „sebeidentifikaci“ lze vztáhnout i k přístupu ve zdanění. Američtí občané odvádějí daně do federálního rozpočtu. Pokud pro ně byla nějaká otázka zdanění v minulosti palčivá, jednalo se o zavedení státního zdanění. V Evropské unii je tomu naopak. Pokud by občané či právnické osoby měli začít platit část daně z příjmů také do unijního rozpočtu, jednalo by se pro ně o situaci nestandardní a na první dojem nechtěnou. Podvědomě by od tohoto systému čekali určité dodatečné zvýhodnění pro ně samé (ať už ve formě přehlednější legislativy či zjednodušení daňové administrativy) anebo protiplnění (například ve formě lepších veřejných služeb), a to i přestože, jak jsem opakovaně zdůraznila, jsou daně ze své podstaty neekvivalentní. Tedy ačkoliv se mi americký systém zdanění jeví jako velmi propracovaný a funkční, domnívám se, že jeho kompletní převedení na teritorium Evropské unie do budoucna není možné. Čím by se však Evropská unie mohla inspirovat, jsou různé druhy přerozdělovacích vzorců pro rozdělení příjmů mezi státy a také změnou pohledu na daňovou konkurenci, resp. alespoň akceptaci její existence.

Co se týče zhodnocení v oblasti amerického zdanění nejdůležitějšího právního předpisu – Internal Revenue Code – jedná se podobně jako v případě České republiky o právní předpis absolutně nepřehledný, obsáhlý a komplikovaný. Velmi mě zarazila nedostupnost jeho aktuální verze na internetu. Domnívám se, že se jedná o předpis, který by měl být snadno k dispozici každému občanovi, jelikož každý je povinen platit daně.

Těžiště deváté kapitoly s názvem „ Aktuální vývoj v oblasti harmonizace přímých daní“ spočívá v analýze konkrétních opatření, jejichž budoucnost je prozatím spíše nejistá, ale některá dle mého názoru

představují správný směr, kterým by se harmonizace zdanění příjmů v EU mohla do budoucna ubírat.

Jako první je v této kapitola věnována pozornost společnému konsolidovanému základu daně z příjmů právnických osob. V roce 2011 byl znovu oživen dřívější projekt na zavedení CCCTB, jehož hlavní myšlenky jsou dobrovolnost systému, jednotná daňová legislativy pro jeho účastníky, jednotná daňová správa, konsolidace zisků, a přeshraniční kompenzace ztrát. V rámci svého bádání jsem dospěla k závěru, že navrhovaný systém CCCTB dle návrhu směrnice z roku 2011 je způsobilý k odstranění narušení hospodářské soutěže, která je zapříčiněna neharmonizovanými daňovými pravidly napříč EU. Zahájení postupného sjednocování daňových pravidel je velmi významným krokem, který může vyústit v nezávislost rozhodnutí jednotlivých podnikatelů primárně na daňových hlediscích. Podnikatelé by se mohli zaměřit na skutečnou ekonomickou efektivnost. Postupná harmonizace přímého zdanění, počínaje stanovením jednotného daňového základu, může společnostem také přinést snížení administrativních nákladů na dodržování několika rozdílných daňových předpisů. Za nejpozitivnější aspekt navrhovaného projektu CCCTB považuji jeho dobrovolnost. Společnosti se mohou pro něj rozhodnout zcela nezávisle na svých ambicích expandovat mimo národní trhy a také nezávisle na své velikosti. Naopak, navrhovaný systém je s to usnadnit expanzi i právnickým osobám menších rozměrů, jelikož s expanzí již nebudou spojeny dodatečné náklady na kontrolu dodržování 28 odlišných daňových legislativ a postačí komunikace pouze s jednou daňovou správou, což opět přispěje ke snížení administrativních nákladů jinak vynaložených na zajištění koordinace s různými vnitrostátními daňovými správami. Co se týče zásahu do suverenity členských států, je otázka, zda ponechání určení daňových sazeb dle vlastních fiskálních preferencí umožní reálné probíhání daňové konkurence. Je evidentní, že pro finální daňové zatížení není daňová sazba

sama o sobě tolik určující, jelikož hlavní roli sehrává samotná konstrukce daně. V případě, že státní daňová legislativa umožní velké množství odečitatelných položek či slev na dani či jiných daňových zvýhodnění, ve finále bude zdanění přes aplikaci vyšší daňové sazby nižší. Pokud by došlo k realizaci navrhovaného systému, musely by členské státy počítat s tím, že by fakticky přišly o některá daňová zvýhodnění, která nabízí, a tím by jejich možnost přilákat zahraniční investice poklesla. Zahraniční společnosti využívající navrhovaný systém by se rozhodovaly o umístění své dceřiné společnosti či stálé provozovny výhradně dle sazby daně.

Z pohledu Evropské unie je ale navrhovaný systém zcela vyhovující, jelikož Evropská unie by díky přerozdělovacímu vzorci mohla naplnit svůj dvoudobý záměr, a to přimět společnosti, aby platily daně v zemi, kde generují zisk. Komise optimisticky předpokládala přijetí systému CCCTB v průběhu roku 2013, ale tak se bohužel nestalo. Návrh byl znovu vzkříšen v červnu 2015, ale byl v mnohých částech pozměněn. Mimo jiné se už nebude jednat o systém dobrovolný. Dále se nepředpokládá, že by společně se spuštěním tohoto systému byla přijata pravidla pro konsolidaci uvnitř skupiny. Dle mého názoru projekt bohužel touto úpravou ztratil svou atraktivitu. Povinná účast v systému představuje ryze negativní motivaci pro účast právnických osob. Malé společnosti se spíše rozhodnou neexpandovat, než se muset zúčastnit systému, ze kterého nemohly již vystoupit. Jsem přesvědčená, že pro harmonizaci daní z příjmů je třeba pozitivní motivace ze strany Evropské unie. Členské státy a jejich právnické osoby musí mít dojem, že nová koncepce skýtá výhody. Bohužel jsem dospěla k závěru, že změna koncepce CCCTB byla změnou k horšímu. Již se nejedná o projekt usnadňující realizaci aktivit v rámci celého vnitřního trhu, ale slouží výhradně jako monitoring řádného odvádění daní.

Druhé těžiště této kapitoly spočívá v představení návrhu evropské společnosti doplňující systém CCCTB. Ve vší stručnosti se v úvodu této podkapitoly zabývám obecnými východisky pro právní formu evropské společnosti a dále se zabývám jejími daňovými aspekty. Bohužel docházím k závěru, že koncept evropské společnosti je sice velmi propracovaný, ale právě jednotný model zdanění mu chybí. Jako nejvhodnější doplněk bych spatřovala návrh o CCCTB z roku 2011. Další varianta řešení by mohla spočívat ve vytvoření zcela nové daně a nového systému zdanění určeného zatím výhradně pro právní formu evropské společnosti. Pokud by pravidla nového systému zdanění byla správně nastavena, tedy byla by přístupná právnickým osobám (v rámci možností dostatečně jednoduchá, přehledná a jednoznačná) mohl by být tento koncept do budoucna následován i v rámci celounijní harmonizace daní z příjmů. Dle mého názoru může evropská společnost v současné podobě profitovat maximálně ze společného systému zdanění fúzí, které by měly být daňově neutrální. V případě zavedení jednotného modelu zdanění by zejména pro mimoevropské investory došlo ke spojení několika výhod do jedné: bylo by možné volně přesouvat sídla evropské společnosti bez nutnosti jejího zrušení a likvidace a stále být podroben jednomu systému zdanění. Dodatečné náklady spojené s přesunem sídla by tímto byly o mnoho nižší. Jsem toho názoru, že mimoevropští investoři nemají blízký vztah k žádnému evropskému státu, a proto budou volit místo svého působení na základě racionálního zhodnocení podmínek pro podnikání.

Třetí těžiště této práce spočívá v kritickém zhodnocení projektu taxparentní značky. Dle mého názoru navrhovaný projekt skýtá určité sporné aspekty. Průkopník, společnost Taxparency International, doufá v tzv. lavinový efekt u využívání taxparentní značky. Naplnění těchto vizí hodnotím spíše skepticky. Dle mého názoru nelze počítat s hojným oceňováním držby taxparentní značky obchodními partnery či klienty. Jedná

se o webovou aplikaci a málokterý zákazník, třeba drobný spotřebitel, má standardně tendenci vyhledávat doplňkové informace o zakoupeném zboží a jeho výrobci mimo ty, které jsou uvedené na jeho obalu. Taxparentní značka však není určena k využití mimo internet. Vše, co je k udělení značky potřeba, bude po řádné implementaci Čtvrté AML směrnice přístupné i z jiných zdrojů – například rejstřík skutečných vlastníků by v případě České republiky mohl být navázán na obchodní rejstřík. Osoby, které se o zdanění svých obchodních partnerů zajímají, jsou obvykle znalé způsobů, jak tyto informace dohledat. Navíc si nejsem jistá, jestli v dnešních podmínkách poměrně vysoké míry zdanění někteří zákazníci docení to, že společnost, od které nakupují zboží či služby, bude mít vyšší číslo na značce než společnosti jiné. Celý projekt taxparentní značky, pokud bude skutečně realizován, by měl být na dobrovolné bázi. Aby Evropská unie mohla efektivně bojovat proti vyhýbání se dani či daňovým únikům, je z mého pohledu naprosto stěžejní pozitivně motivovat občany a právnické osoby k činnosti a generování příjmů. V minulosti byla daňová optimalizace považována za legální, nyní se od toho přístupu ustupuje. Domnívám se, že se tendence v jejím potírání neubírají ideálním směrem. Už odnepaměti měli jednotlivci a později i společnosti tendence minimalizovat své daňové zatížení. Tato minimalizace daňového zatížení se ale málokdy obejde bez dodatečných nákladů. Společenství států (myšlena nejen Evropská unie) by mělo zejména právnické osoby motivovat tak, aby náklady na zdanění nebyly několikanásobně vyšší než přesídlení do jiné země.

Jako poslední iniciativa v oblasti harmonizace zdanění příjmů byl představen aktuální přístup Evropské unie: harmonizace daní jako boj proti daňovým únikům. Dochází k zásadnímu odklonu od původní motivace, kterou bylo zajištění řádného fungování vnitřního trhu ve smyslu realizace čtyř základních svobod. V rámci této podkapitoly jsou představeny základní pravidla Návrhu směrnice o stanovení pravidel proti vyhýbáním se daním

včetně příspěvku Soudního dvora k problematice „exit taxation“. Posun v motivaci, proč harmonizovat přímé zdanění, hodnotím velmi skepticky.

První výzkumnou otázkou mé práce bylo, že založení zvláštního unijního daňového režimu, který by existoval paralelně vedle národních daňových režimů, představuje vhodnou perspektivu pro další vývoj harmonizace přímých daní.

Na základě svého výzkumu mohu tuto premisu potvrdit. Hovořím však o návrhu CCCTB z roku 2011, nikoliv o jeho pozdějších úpravách, které hodnotím skepticky.

Ve své *druhé výzkumné otázce* jsem v úvodu této práce přijala tvrzení, že současné unijní snahy v oblasti harmonizace přímého zdanění jsou na správné cestě k dosažení cíle.

Tuto otázku musím bohužel zodpovědět negativně. Aktuální snahy Evropské unie se snaží využít harmonizaci daní z příjmů pro boj proti daňovým únikům. Původní motivace Evropské unie, která se snažila usnadnit realizaci základních svobod vnitřního trhu, mi byla bližší a dle mého názoru i pro členské státy a jejich jednotlivce akceptovatelnější. Aktuální přístup EU hodnotím jako agresivní vůči právnickým osobám.

Třetí výzkumnou otázkou této práce bylo, zda je možné najít nějaké zdroje inspirace pro podporu harmonizačního procesu daní z příjmů v EU.

Na třetí otázku musím odpovědět kladně. V rámci svého výzkumu jsme dospěla k závěru, že jisté aspekty daňového systému Spojených států amerických by bylo možné uplatnit i v evropském prostoru. Záměrně hovořím „některé“, jelikož nelze opomenout fakt, že američtí občané se již

několik století cítí jako součást jednoho velkého státu, občané unijních členských států se tak necítí. Jako další zdroj inspirace může sloužit harmonizační proces u daně z přidané hodnoty.

Při vypracování této práce bylo mým cílem věnovat se harmonizace daní z příjmů fyzických a právnických osob. Bohužel zdanění příjmů fyzických osob je v rámci harmonizačních snah upozaděno. Je to hlavně z toho důvodu, že dosud bylo přijato pouze jediné opatření, která by bylo určena fyzickým osobám. To je v této práci podrobena analýze. Zdanění právnických osob bylo totiž Evropskou unií již v 90. letech minulého století (v tzv. Rudingově zprávě) identifikováno jako daleko palčivější. Právnické osoby jsou více ochotné mobility a tím podporují daňovou konkurenci. Proto až v okamžiku realizace harmonizace daní z příjmů právnických osob by bylo možné přistoupit ke zdanění fyzických osob. Fyzické osoby dnes musí v rámci své činnosti v jiných členských státech primárně vycházet ze smluv o zamezení dvojího zdanění.

Lze konstatovat, že zejména studie Komise z roku 2001 nastavila parametry pro budoucí vývoj v oblasti korporátního zdanění a vycházel z ní při svém rozhodování daňových případů i Soudní dvůr. V podstatě do dnešního dne harmonizační proces tolik nepokročil a pro dosavadní harmonizaci daní z příjmů je stále typická parciální úprava prostřednictvím směrnic a, dle mého názoru, u tohoto přístupu také zůstane. Harmonizace daní z příjmů musí do budoucna představovat proces pozvolný. V tomto ohledu jsem zastánce pozitivní motivace. Oblast harmonizace daní by měla být postavena především na výhodách pro právnické i fyzické osoby a tím pro i členské státy (jelikož jejich občané budou ochotni příjem generovat) a ne na znevýhodnění a perzekuci. V této souvislosti se mi vybavil výrok Adama Smitha: „Že se můžeme naobědvat, to není z dobré vůle řezníka, sládka nebo pekaře, nýbrž proto, že dbají svých vlastních zájmů.

Nedovoláváme se jejich lidskosti, nýbrž jejich sobectví, a nikdy jim nevykládáme o svých potřebách, nýbrž o výhodách, které z toho budou mít.“

Cíl této práce spočíval v provedení analýzy harmonizačního procesu u daní z příjmů a jeho perspektiv. V rámci této práce jsem si položila tři výzkumné otázky, na které jsem se pokusila nalézt odpověď. Domnívám se, že cíl práce byl naplněn a že práce přinesla kritická zhodnocení stávající právní úpravy a návrhy *de lege ferenda.*

Seznam použité literatury a pramenů

Odborná literatura:

1. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice, 549 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BROWNLEE, W. Eliot. *Federal Taxation in America. A short history.* 1. vyd. Cambridge: Cambridge University Press, 1999, 304 s. ISBN 0-521-562-65-1.
3. CERIONI, Luca. *The European Union and Direct Taxation. A solution for a difficult relationship.* 1. vyd. Abingdon: Routledge Taylor & Francis Group, 2015, 254 s. ISBN 978-1-315-81867-2.
4. DUNBAR, Charles. The New Income Tax. In: *Quarterly Journal of Economics.* 1. vyd. č. 9, ročník 1894. s. 22.
5. DVOŘÁK, Tomáš. *Akciová společnost a Evropská společnost*. 2., aktualiz. vyd. Praha: ASPI, 2009. 936 s. ISBN 978-80-7357-430-7.
6. GRÚŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právnické učebnice, 336 s. ISBN 978-80-7201-745-4.
7. HAASE, Florian. *Internationales und europäisches Steuerrecht*. 4., neu bearbeitete Auflage. Heidelberg: C.F. Müller, 2014. 418 s. ISBN 978-3-8114-9351-3.
8. HOFFMAN, William a James SMITH. *South-Western Federal Taxation 2016: Individual Income Taxes*. 1. vyd. 2015. Boston: Cengage Learning. 1152 s. ISBN 978-1-305-39512-1.
9. HORST, Albert, Leon BETTENDORF a Hugo ROJAS-ROMAGOSA. *Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU?* The Hague: CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2007. 36 s. ISBN 90-5833-313-1.
10. KADLECOVÁ, Adéla. Směřuje Evropská unie k modelu flexibilního uspořádání? Analýza vývoje a současného postavení principu flexibility v procesu evropské integrace se zvláštním zřetelem k mechanismu bližší, respektive zesílené spolupráce. *Mezinárodní vztahy.* Praha: Ústav mezinárodních vztahů, v.v.i. Roč. 2006, číslo 1, 21 s. ISSN 0323-1844.

11. KELLEMS, Vivien. American Constitucionalist and the Peace Tax. In: GROSS, David. *We won´t pay. A Tax Resistence Reader*. USA: Picket Line Press, 2008. 596 s. ISBN 1-4348-9825-8.
12. KNAPP, Viktor. *Teorie práva*. Praha: Beck, 1995. 247 s. ISBN 80-7179-028-1.
13. KRÁL, Richard. *Směrnice EU z pohledu jejich transpozice a vnitrostátních účinků*. V Praze: C.H. Beck, 2014. Právní instituty, 328 s. ISBN 978-80-7400-282-3.
14. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
15. LIEBING, Patric. *Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union. Wege für Neukonzeption*. 1. vyd. Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., 2004, 297 s. ISBN 3-503-08317-0.
16. LUNGOVÁ, Miroslava. Hospodářská krize 2008-2009: Analýza příčin. *E+M Ekonomie a management*. Roč. 2011, č. 2, s. 22-30. ISSN 1212-3609.
17. MASSONER, Christian. *Konsolidierung im Rahmen der Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*. Wien: LexisNexis, 2013. 244 s. ISBN 978-3-7007-5495-4.
18. MAZZA, Stehen a Tracy KAYE. Restricting the Legislative Power to Tax in the United States. *The American Journal of Comparative Law*. 2006, č. 54, s. 641-670. ISSN 0002-919x.
19. MÜLLER-BRANDECK-BOCQUET, Gisela, et al. *Deutsche Europapolitik von Konrad Adenauer bis Gerhard Schröder*. 1. vyd. Opladen: Leske + Budrich, 2002. 228 s. ISBN 978-3-8100-3436-6.
20. NECKÁŘ, Jan a Dana ŠRAMKOVÁ. Flexibilita a Lisabonská smlouva: Posílená spolupráce v oblasti finančního práva? In *Europenization of the national law, the Lisbon Treaty and some other legal issues*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 1406 s. ISBN 978-80-210-4630-6.
21. NERUDOVÁ, Danuše. Daňový systém USA. *Daně a právo v praxi*. 2009, 14(10), s. 31. ISSN 1211-7293.
22. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 344 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
23. PANAYI, Christina. *European Union Corporate Tax Law*. 1. vyd. Cambrige: Cambridge University Press, 2013. 414 s. ISBN 978-1-107-01899-0.

24. REJNUŠ, Oldřich. *Finanční trhy*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2014. 768 s. ISBN 978-80-247-3671-6.

25. SCHOENBAUM, Thomas. *The Age of Austerity: The Global Financial Crisis and the Return to Economic Growth* . 1. vyd. Cheltenham: Edward Elgard Publishing, 2012, 224 s. ISBN 978-1-78195-144-6.

26. SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 248 s. ISBN 978-80-7478-699-0.

27. SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 360 s. ISBN 978-80-7478-035-6.

28. SUMMERS, Lawrence. SUMMERS, Victoria.When Financial Markets Work too Well: A Cautious Case for a Securities Transaction Tax. In: EDWARDS, Franklin. *A Special Issue of the Journal of Financial Services Research*. 1. vyd. Dordrecht: Kluwer Academic Publisher, 1989, 27 s. ISBN 978-94-010-7483-4.

29. SZYSZCZAK, Erika. *Research Handbook on European State Aid Law*. 1. vyd. Cheltenham: Edward Edgar Publishing Limited, 2011. 456 s. ISBN 978-1-84980-274-1.

30. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2013, 392 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

31. ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd., Praha: C.H.Beck, 2008, 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

32. TERRA, Ben. Peter WATTEL. *European Tax Law*. 6. vyd. The Neatherlands: Wolters Kluwer Laws & Business, 2012. 664 s. ISBN 978-90-4113-878-1.

33. TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014. 756 s. ISBN 978-80-7400-546-6.

34. TINDEMANS, Leo. *Report to the European Council. Bulletin of the European Communities Suplement.* 1. vyd. Luxemburg: European Union. 1976, č. 1. s. 32.

35. TOMÁŠEK, Michal, Vladimír TÝČ, Irena PELIKÁNOVÁ, et al. *Právo Evropské unie*. Praha: Leges, 2013. 496 s. ISBN 978-80-8757-653-3.

36. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. přeprac. a aktualiz. vyd. Praha: Leges, 2010. 301 s. ISBN 978-80-87212-60-8.
37. VONDRÁČKOVÁ, Aneta. CCCTB a autonomie členských států v harmonizaci přímých daní. In: PIECHOWICZOVÁ, Lucie a Lucia MADLEŇÁKOVÁ. *Autonomie jednotlivce: sborník odborných příspěvků z mezinárodní konference Olomoucké debaty mladých právníků 2014*. Praha: Leges, 2014. 295 s. ISBN 978-80-7502-059-8.
38. VONDRÁČKOVÁ, Aneta. Harmonization of the direct taxation in EU on an example of CCCTB. In KIERKEGAARD, Sylvia. *Information Ethics and Security. Future of International World Time*. Denmark: International Association of IT Lawyers. 2014. 586 s. ISBN 978-97-994854-4-4.
39. VONDRÁČKOVÁ, Aneta. K právní povaze daně z finančních transakcí. In: PAPOUŠKOVÁ, Zdenka. KOHAJDA, Michael a kol. *Vybrané instituty finančního práva v roce 2014.* Olomouc: Iuridicum Olomoucense, o.p.s., 2015. 215 s. ISBN 978-80-87382-62-2.
40. WALLACE, Sally. EDWARDS, Barbara. Personal Income Tax. In: HILDRETH, Bartley. RICHARDSON, James. *Handbook on Taxation.* New York: Marcel Dekker, Inc., 1999. s. 150. ISBN 0-8247-0197-6.
41. ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. 470 s. ISBN 978-80-87576-21-2.

Elektronické zdroje:

1. Archive of European Integration. [online]. 2011. [cit. 2016-04-25] The development of a European capital market. Report of a Group of Experts appointed by EEC Commission. Dostupné z WWW: http://aei.pitt.edu/31823/1/Dev_Eur_Cap_Mkt_1966.pdf.
2. Archive of European Integration. [online]. 2011. [cit. 2016-04-25] The development of a European capital market. Report of a Group of Experts appointed by EEC Commission. Dostupné z WWW: http://aei.pitt.edu/31823/1/Dev_Eur_Cap_Mkt_1966.pdf, s. 294.
3. Bloomberg.com [online]. 2016. [cit. 2016-05-08] EU Transaction-Tax Plan on Brink as Belgium Inches Toward Exit. Dostupné z WWW: http://www.bloomberg.com/news/articles/2016-05-04/eu-transaction-tax-plan-on-brink-as-belgium-inches-toward-exit.

4. Bundeszentrale für politische Bildung. [online]. 2012. [cit. 2016-05-29] Finanztransaktionssteuer - Möglichkeiten und Grenzen. Dostupné z WWW: http://www.bpb.de/apuz/126031/finanztransaktionssteuer-moeglichkeiten-und-grenzen?p=all.
5. CDU-CSU [online]. 1994. [cit. 2016-04-14] Überlegungen zur europäischen Politik. Dostupné z WWW: https://www.cducsu.de/upload/schaeublelamers94.pdf.
6. Clifford Chance [online]. 2012. [cit. 2016-04-06] The Financial Transactions Tax introduced in France. Dostupné z WWW: https://www.cliffordchance.com/briefings/2012/03/the_financial_transactionstaxintroducedi.html.
7. Erasmus University Rotterdam. [online]. 2016. [cit. 2016-05-04] Reform and harmonisation of company tax systéme in the European Union. Dostupné z WWW: http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.201.8784&rep=rep1&type=pdf, s. 17 a násl.
8. EUR-Lex [online]. 2016. [cit. 2016-04-13] 'Variable-geometry' Europe. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/variable_geometry_europe.html.
9. EUR-Lex [online]. 2016. [cit. 2016-04-13] Europe 'à la carte'. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/summary/glossary/europe_a_la_carte.html.
10. European Commission [online]. 2015. [cit. 2016-08-01] Questions and Answers on the CCCTB re-launch Dostupné z WWW: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5174_en.htm.
11. European Commission [online]. 2016. [cit. 2016-07-30] Citizens' summary. A common corporate tax system for the EU. Dostupné z WWW:http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/ccctb_citizen_en.pdf.
12. Euroskop.cz [online]. 2016. [cit. 2016-04-13] EU od A do Z. V – W. Dostupné z WWW: https://www.euroskop.cz/292/sekce/v-w/.
13. Euroskop.cz [online]. 2016. [cit. 2016-04-15] EU od A do Z. A – B. Dostupné z WWW: https://www.euroskop.cz/282/sekce/a-b/.
14. Euroskop.cz [online]. 2016. [cit. 2016-08-08] Daně v lednu 2016. Dostupné z WWW: https://www.euroskop.cz/13/26914/clanek/dane-v-lednu-2016.

15. Evropská komise [online]. 2012. [cit. 2016-06-14] Hospodářská soutěž. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/competition/consumers/index_cs.html.
16. Evropská komise [online]. 2016. [cit. 2016-08-08] Spravedlivé zdanění: Komise podniká další kroky k větší transparentnosti v oblasti daní a v boji proti zneužívání daňového systému. Dostupné z WWW: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2354_cs.htm.
17. Financial Times [online]. 2013. [cit. 2016-05-29] We tried a Tobin tax and it didn't work. Dostupné z WWW: http://www.ft.com/intl/cms/s/0/b9b40fee-9236-11e2-851f-00144feabdc0.html#axzz4AROY636V.
18. Finanční správa České republiky [online]. 2016. [cit. 2016-04-28] Daně. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane.
19. GICHIRU, Wangari. HASSEMER, Jeniffer. MAXIM Corina. PHETCHAREUN Riamsalio. WON Dong. *Sub-Central Tax Competition in Canada, the United States, Japan, and South Korea.* Prepared for the Fscal Federalism Network, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). 1. vyd. 2009. Madison: Board of Regents of the University of Wisconsin System. s. 11. [online]. 2009. [cit. 2016-07-27] Dostupné z WWW: https://www.google.cz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwirvt7ItpPOAhUkG5oKHV-MAhIQFgggMAA&url=https%3A%2F%2Fminds.wisconsin.edu%2Fbitstream%2Fhandle%2F1793%2F36549%2Ftax.pdf%3Fsequence%3D1&usg=AFQjCNEpx2Xf8zbrBXRpEWNXJxxDBu4Jxg&cad=rja.
20. Institute on Taxation and Economic Policy [online]. 2011. [cit. 2016-07-27] "Nowhere Income" and the Throwback Rule. Dostupné z WWW: http://www.itepnet.org/pdf/pb39throw.pdf.
21. IRS.com [online]. 2016. [cit. 2016-06-20] Tax Years. Dostupné z WWW: https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/tax-years.
22. JUSTIA US Supreme Court [online]. 2016. [cit. 2016-07-27] Rozsudek Nejvyššího soudu, Complete Auto Transit, Inc. v. Brady 430 U.S. 274 (1977) ze dne 7. března 1977. Dostupné z WWW: https://supreme.justia.com/cases/federal/us/430/274/case.html.
23. KOHOUT, Pavel. *Optimální daňový systém*. In Revue politika [online]. 2003. [cit. 2016-04-28] Poznámky k událostem. Dostupné z WWW: http://www.revuepolitika.cz/clanky/757/optimalni-danovy-system.

24. Kurier.at [online]. 2015. [cit. 2016-05-08] Finanztransaktionssteuer: Zehn EU-Staaten einig. Dostupné z WWW: http://kurier.at/politik/ausland/finanztransaktionssteuer-zehn-eu-staaten-inklusive-oesterreich-einig/168.482.458.

25. MURPHY, Daniel T. *Closer or enhanced cooperation: Amsterdam or Nice.* In University of Georgia. Law. [online]. 2003. [cit. 2016-06-15]. Dostupné z WWW: http://digitalcommons.law.uga.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1256&context=gjicl, s. 269.

26. National Constitution Center. [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] Amendment XVI. Income Tax. Dostupné z WWW: http://constitutioncenter.org/interactive-constitution/amendments/amendment-xvi.

27. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii*. Daňaři online [online]. 2005. [cit. 2016-05-14]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/?search_query=$issue=1I7.

28. NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění.* Daňaři online [online]. 2007. [cit. 2016-04-16] Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni/.

29. NERUDOVÁ, Danuše. *Návrh směrnice o společném konsolidovaném korporátním základu daně: zůstanou české společnosti mimo hru?* Daňaři online [online]. 2014 [cit. 18. července 2016]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d35798v45493-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-korporatnim-zakladu-dane/.

30. NERUDOVÁ, Danuše. *Smlouvy o zamezení dvojího zdaněné v Evropě a ve světě.* Danarionline.cz [online]. 2008. [cit. 2016-04-21]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3724v5055-smlouvy-o-zamezeni-dvojiho-zdaneni-v-evrope-a-ve-svete/?search_query=smlouva%20o%20zamezen%C3%AD%20dvoj%C3%ADho%20zdan%C4%9Bn%C3%AD.

31. NERUDOVÁ, Danuše. *Zdaňování příjmů rezidenta České republiky ze zdrojů v zahraničí.* In Danarionline.cz [online]. 2007. [cit. 2016-05-20]. Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1929v2690-

zdanovani-prijmu-rezidenta-ceske-republiky-ze-zdroju-v-zah/?search_query=$issue=1I32.

32. Nobelprize.org [online]. 2016. [cit. 2016-04-02] James Tobin – Facts. Dostupné z WWW: http://www.nobelprize.org/nobel_prizes/economic-sciences/laureates/1981/tobin-facts.html.
33. OECD [online]. 2014. [cit. 2016-04-23] MODEL CONVENTION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME AND ON CAPITAL. Dostupné z WWW: https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf.
34. OLR Research Report [online]. 2012. [cit. 2016-07-27] CORPORATION TAX INCOME APPORTIONMENT FORMULAS. Dostupné z WWW: https://www.cga.ct.gov/2012/rpt/2012-R-0414.htm.
35. POSPÍŠILOVÁ, Alexandra a Marcel PITTERLING. *Zdaňování úspor v evropském kontextu.* Účetní kavárna [online]. 2009. [cit. 2016-06-15] Dostupné z WWW: http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d5657v7800-zdanovani-uspor-v-evropskem-kontextu/.
36. PWC.com [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] United States Corporate - Taxes on corporate income. Dostupné z WWW: http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/United-States-Corporate-Taxes-on-corporate-income.
37. Rada EU [online]. 2014. [cit. 2016-04-08] Tisková zpráva ze zasedání Rady pro hospodářské a finanční věci ze dne 6. května 2014. Dostupné z WWW: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/142513.pdf.
38. ROACH, Brian. Taxes in the United States: History, Fairness, and Current Political Issues. Global Development And Environment Institute
Tufts University [online]. 2016. [cit. 2016-07-27] Dostupné z WWW:
http://www.ase.tufts.edu/gdae/education_materials/modules/Taxes_in_the_United_States.pdf, s. 4-5.
39. RYLOVÁ, Zuzana. *Srážková daň z příjmů zahraničních fyzických osob*. Daňaři online [online]. 2008. [cit. 2016-05-06] Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10147v13049-srazkova-dan-z-prijmu-zahranicnich-fyzickych-osob/.

40. SOBOTKOVÁ, Veronika. *Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB).* Daňaři online [online]. 2011. [cit. 2016-07-29] Dostupné z WWW: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d34817v44434-navrh-smernice-o-spolecnem-konsolidovanem-zakladu-dane-z-prijmu/.
41. Taxparency.eu [online]. 2015. [cit. 2016-07-31] Pro veřejnost a spotřebitele. Dostupné z WWW: http://www.taxparency.eu/cz/about/faq.
42. United Nations [online]. 2011. [cit. 2016-04-25] United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Dostupné z WWW: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.
43. US Tax Center [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] Projected U.S. Tax Rates for 2016. Forecast of Individual Income Tax Rates. Dostupné z WWW: https://www.irs.com/articles/projected-us-tax-rates-2016.

Právní předpisy a mezinárodní smlouvy:

1. Čtvrtá směrnice Rady (71/401/EHS) ze dne 20. prosince 1971 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii. Úřední věstník Evropských společenství L 283/41 ze dne 24.12.1971.
2. Druhá směrnice Rady (67/228/EHS) ze dne 11. dubna 1967 o harmonizace právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty.
3. Internal Revenue Code.
4. Nařízení Rady (EHS) č. 2137/85 ze dne 25. července 1985 o evropském hospodářském zájmovém sdružení. Úřední věstník Evropských společenství L 199/1 ze dne 31. 7. 1985.
5. Nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 o statutu evropské společnosti ze dne 8. října 2001. Úřední věstník L 294/1 ze dne 10. 11. 2001.
6. Návrh rozhodnutí Rady, kterým se povoluje posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí COM(2012) 631 final.
7. Návrh směrnice Rady COM (2013) 71 final ze dne 14. 2. 2013, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí.

8. Návrh směrnice Rady COM (2016) 26 final, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu, ze dne 28. 01. 2016.
9. Návrh směrnice Rady KOM (2011) 121 o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 16. 03. 2011.
10. Návrh směrnice Rady KOM(2011) 594 ze dne 28. 9. 2011 o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES.
11. Návrh usnesení Evropského parlamentu ze dne 24. července 2015 o posílení směrnice, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí.
12. Pátá směrnice Rady (72/250/EHS) ze dne 4. července 1972 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Zavedení daně z přidané hodnoty v Itálii.
13. Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D-6 – čj. 32320/11-3 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení.
14. Pozměňovací návrh č. 16 Legislativního usnesení Evropského parlamentu (KOM (2011) 0121- C7-0092/2011 – 2011/0058(CNS)) ze dne 19. dubna 2012 o návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob.
15. První směrnice Rady (67/227/EHS) ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu. Úřední věstník Evropských společenství 71/1301 ze dne 14. 04. 1967.
16. Příloha 152. Usnesení výboru pro evropské záležitosti z 22. schůze konané dne 16. listopadu 2011 k Návrhu směrnice Rady o společném systému daně z finančních transakcí a změně směrnice 2008/7/ES.
17. Rozhodnutí Rady (2013/52/EU) ze dne 22. 1. 2013, kterým se povoluje posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí. Úřední věstník Evropské unie L 22/11 ze dne 25. 01. 2013.
18. Směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/849 ze dne 20. května 2015 o předcházení využívání finančního systému k praní peněz nebo financování terorismu, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 648/2012, a o zrušení směrnice Evropského parlamentu a Rady 2005/60/ES a směrnice Komise 2006/70/ES. Úřední věstník Evropské unie L 141/73 ze dne 05. 06. 2015. Dále také „Čtvrtá směrnice proti praní peněz“.

19. Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2005/56/ES o přeshraničních fúzích kapitálových společností ze dne 26. října 2005. Úřední věstník L 310/1 ze dne 25. 11. 2005.
20. Směrnice Rady (90/435/EHS) ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 225/6 ze dne 2. 8. 1990.
21. Směrnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015, kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 21/1 ze dne 28. 1. 2015.
22. Směrnice Rady (EU) 2015/2060, kterou se zrušuje směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb ze dne 10. listopadu 2015. Úřední věstník Evropské unie L 301/1 ze dne 18. 11. 2015.
23. Směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 7/ 41 ze dne 13. 1. 2004.
24. Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Úřední věstník Evropské unie L 157/38 ze dne 26. 6. 2003.
25. Směrnice Rady 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ze dne 3. června 2003. Úřední věstník L 157/49 ze dne 26. 06. 2003.
26. Směrnice Rady 2005/19/ES ze dne ze dne 17. února 2005, kterou se mění směrnice 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 58/19 ze dne 4. 3. 2005**.**
27. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu o společném systému daně z přidané hodnoty.
28. Směrnice Rady 2009/133/ES o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy ze dne 19. října 2009. Úřední věstník Evropské unie L 310/34 ze dne 25. 11. 2009.

29. Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úřední věstník Evropské unie L 345/8 ze dne 29. 12. 2011.
30. Směrnice Rady 2014/107/EU, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní, ze dne 9. prosince 2014. Úřední věstník Evropské unie L 359/1 ze dne 16. 12. 2014.
31. Směrnice Rady 2014/48/EU ze dne 24. března 2014, kterou se mění směrnice 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Úřední věstník Evropské unie L 111/50 ze dne 15. 04. 2014.
32. Směrnice Rady 90/434/EHS o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států ze dne 23. července 1990. Úřední věstník L 225/1 ze dne 20. 08. 1990.
33. Směrnice Rady 92/77/EHS ze dne 19. října 1992, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS (sblížení sazeb DPH).
34. Smlouva č. 102/2012 Sb. mez. smluv mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů.
35. Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku, vyhlášená ve Sbírce zákonů 18/1984.
36. Smlouva mezi Českou republikou a Chilskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku.
37. Smlouva mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a majetku.
38. Šestá směrnice Rady (77/388/EHS) ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Úřední věstník Evropských společenství L 145/1 ze dne 13.06. 1977.
39. Třetí směrnice Rady (69/463/EHS) ze dne 9. prosince o harmonizaci právní předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Zavedení daně z přidané hodnoty v členských státech. Úřední věstník Evropských společenství L 320/34 ze dne 20. 12. 1969.

40. Ústava USA.
41. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod.
42. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
43. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
44. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí.
45. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Judikatura:

1. 3D I Srl proti Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona, stanovisko generálního advokáta Nilla Jääskinena ze dne 10. července 2012, rozsudek C-207/11.
2. A. Leur-Bloem proti Inspecteur der Belastingdienst/ Ondernemingen Amsterdam 2, rozsudek Soudního dvora e dne 17. července 1997, věc C-28/95.
3. Belgický stát proti Cobelfret NV, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 12. února 2009, rozsudek C-138/07.
4. Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV, Voormeer BV proti Bundesamt für Finanzen, rozsudek pátého senátu Soudního dvora ze dne 17. října 1996, spojené věci C-283/94, C-291/94 a C-292/94.
5. Finanzamt Köln-Altstadt proti Rolandu Schumackerovi, rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1995, věc C-279/93.
6. Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA proti Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, rozsudek pátého senátu Soudního dvora ze dne 10. listopadu 2011, rozsudek C-126/10.
7. Gaz de France - Berliner Investissement SA proti Bundeszentralamt für Steuern, rozsudek prvního senátu Soudního dvora ze dne 1. října 2009, rozsudek C-247/08.
8. National Grid Indus BV proti Inspecteur van de Balestingdienst Rihnmond/Kantor Rotterdam, rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 29. listopadu 2011, rozsudek C-371/10.
9. Pollock v. Farmers' Loan and Trust Company (No. 898), rozsudek Nejvyššího soudu Spojených států amerických ze dne 8. dubna 1895, věc 157 U.S. 429.
10. Rewe-Zentral AG proti Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, rozsudek Soudního dvora ze dne 20. února 1979, rozsudek C 120/78.

11. Robert Gilly proti Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin, rozsudek Soudního dvora ze dne 12. května 1998, věc C-336/96.
12. SEVIC Systems AG proti Amtsgericht Neuwied, rozsudek velkého senátu Soudního dvora ze dne 13. prosince 2009, rozsudek C-411/03.
13. Spojené království Velké Británie a Severního Irska v. Rada Evropské unie, rozsudek Soudního dvora ze dne 30. dubna 2014, věc C-209/2013.
14. The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation proti Commissioners of Inland Revenue, usnesení čtvrtého senátu Soudního dvora ze dne 23. dubna 2008, rozsudek C-201/05.

Ostatní prameny:

1. Commission of the European Communities [online]. 2001. [cit. 2016-04-27] Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681 (Company Tax Study). Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf
2. Česká národní banka [online]. 2010. [cit. 2016-05-08] Zpráva České národní banky o finanční stabilitě 2009/2010. Dostupné z WWW: https://www.cnb.cz/miranda2/export/sites/www.cnb.cz/cs/financni_stabilita/zpravy_fs/FS_2009-2010/FS_2009-2010.pdf.
3. Důvodová zpráva návrhu směrnice Rady COM (2013) 71 final ze dne 14. 2. 2013, kterou se provádí posílená spolupráce v oblasti daně z finančních transakcí, s. 14.
4. EUR-Lex [online]. 2006. [cit. 2016-05-03] Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru KOM (2006) 824: Daňové zacházení se ztrátami v přeshraničních situacích ze dne 19. 12. 2006. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006DC0824&from=EN.
5. EUR-Lex [online]. 2006. [cit. 2016-05-03] Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru KOM (2006) 825: Zdanění při odchodu a potřeba koordinace daňových politik členských států ze dne 19. 12. 2006. Dostupné z WWW: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006DC0825&from=EN.
6. EUR-Lex [online]. 2011. [cit. 2016-07-27] Důvodová zpráva Návrhu směrnice o CCCTB z roku 2011. Dostupné z WWW:http://eur-

lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:CS:PDF.

7. Evropská komise [online]. 2016. [cit. 2016-05-14] Sdělení Komise ze dne 7. 4. 2016 Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru o akčním plánu o DPH – vytvoření jednotného evropského prostoru pro DPH. Dostupné z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/action_plan/com_2016_148_en.pdf.
8. Evropské hospodářské společenství [online]. 1963. [cit. 2016-04-25] Zpráva Evropského hospodářského společenství o harmonizaci daní z roku 1963. Dostupné z WWW: http://ftp.infoeuropa.eurocid.pt/database/000037001-000038000/000037334.pdf.
9. Finanční správa České republiky [online]. 2001. [cit. 2016-04-30] Finanční zpravodaj. Sdělení ministerstva financí k problematice pojmů „místo vedení“ a „skutečný vlastník“, č.j. 251/122 867/2000. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/FZ_1-2001.pdf.
10. Finanční správa České republiky [online]. 2011. [cit. 2016-05-09] Pokyn Generálního finančního ředitelství D-25. Dostupné z WWW: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-25.pdf.
11. Ministerstvo financí [online]. 2016. [cit. 2016-20-04] Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv.
12. Ministerstvo zahraničních věcí České republiky [online]. 2016. [cit. 2016-06-18] USA. Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled. Dostupné z WWW: http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/severni_amerika/usa/.
13. Sdělení Evropské komise Evropskému parlamentu a Radě ze dne 17. 06. 2015 o Spravedlivém a efektivním systému daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat.
14. Sdělení Komise KOM(2010) 549 Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a výboru regionů ze dne 07. října 2010 o zdanění finančního sektoru.

15. Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 23. 10. 2001 s názvem Towards an Internal Market without tax obstacles („směrem k vnitřnímu trhu bez daňových překážek“). Dostupné online: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF.
16. Sdělení Ministerstva financí k povinnostem platebního zprostředkovatele při podávání hlášení o příjmech úrokového charakteru a Dohodě mezi Evropským společenstvím a Švýcarskou konfederací, kterou se stanoví opatření rovnocenná opatřením stanoveným Směrnicí Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě příjmů úrokového charakteru.

Shrnutí

Perspektivy harmonizace přímých daní důchodového typu v Evropské unii

Daně jako takové jsou známy již ze starověku. S postupným vývojem společnosti daňový systém nabíral na složitosti a společně s tím postupně vyvstala otázka, jak vypadá optimální daňový systém. Daně se v minulosti zasloužily o nemálo povstání či politických změn. Jako zářný příklad lze uvést Velkou francouzskou revoluci, ve které se lidé vzbouřily proti příliš vysokým daním. Zhruba sto let před vypuknutím Velké francouzské revoluce se tehdejší ministr financí krále Ludvíka XIV. Jean-Babtista Colbert prý proslavil výrokem: „Umění výběru daní spočívá v tom, jak oškubat husu tak, aby co nejméně syčela." Jak je nám z historie znám další vývoj událostí, následníci J.B. Colberta se tímto přístupem pravděpodobně dostatečně neřídili a díky tomu došlo ve Francii k popravě francouzského krále Ludvíka XVI. a k pádu absolutní monarchie. S velkou mírou nadsázky lze následný vývoj v této oblasti považovat za pozitivní, jelikož dnes nepříjemné změny ve zdanění nekončí smrtí jejich navrhovatele a průkopníka, ale „pouhým“ poklesem jeho obliby jakožto politika či jeho politické strany.

Tématem této disertační práce jsou perspektivy přímých daní důchodového typu v Evropské unii. Důvodem volby tohoto tématu byla na prvním místě aktuálnost problematiky, která nabízí široký prostor pro výzkum a polemiku nad novými přístupy a řešeními v evropském i mezinárodním daňovém právu. Evropská unie představuje nadnárodní organizaci založenou na principu svěřených pravomocí. Myšlenky o sbližování právních předpisů však nejsou vlastní pouze jí, ale objevují se napříč celým světovým společenstvím, jelikož díky harmonizaci některých

právních předpisů lze maximalizovat užitek z mezinárodního obchodu. Představa vyčleňování se z ekonomické spolupráce je dnes prakticky nereálná. V Evropské unii harmonizace práva přímo souvisí s budováním vnitřního trhu. Evropská unie si dlouhodobě klade za cíl vytvořit trh, který se chová jako trh jednoho státu. Institut harmonizace se snaží odstranit rozdíly mezi jednotlivými právními systémy tak, aby nebránily realizaci čtyř základních svobod vnitřního trhu. Oblast zdanění představuje velmi specifickou a, jak jsem uvedla na několika příkladech výše, také citlivou oblast. Oblast zdanění je tradičně vnímána jako výsostný projev státní suverenity.

Cílem této předkládané práce bude snaha o nalezení řešení nejlepší cesty, jak správně harmonizovat daně z příjmů v Evropské unii. Tato práce si klade dále za cíl potvrdit, že založení zvláštního unijního daňového režimu, který by existoval paralelně vedle národních daňových režimů, představuje vhodnou perspektivu pro další vývoj harmonizace přímých daní. Dále si klade za cíl zhodnotit současné snahy Evropské unie v oblasti harmonizace zdanění a najít vhodné zdroje inspirace pro podporu harmonizačního procesu daní z příjmů v EU.

Předkládaná práce je rozčleněna do devíti věcných kapitol. S ohledem na složitost tématu bylo zapotřebí vytvoření dostatečné teoretické základny pro samotný výzkum, kterou představuje po úvodu druhá a třetí kapitola. Čtvrtá kapitola se zabývá nástrojem posílené spolupráce a přináší jeho zhodnocení jak z obecného pohledu, tak z pohledu daňové harmonizace. Pátá kapitola přináší krátký exkurz k harmonizaci vybraných nepřímých daní a pokouší se nalézt aspekty, které by mohly být využitelné i pro harmonizaci přímých daní. Zároveň je demonstrováno praktické využití nástroje posílené spolupráce na příkladu návrhu daně z finančních transakcí. V pořadí šestá kapitola se zabývá vývojem daňové harmonizace s analýzou

konkrétních přijatých opatření, včetně demonstrace jejich dopadů na praktických příkladech. Sedmá kapitola pojednává o nežádoucím jevu dvojího zdanění, kterému mnohdy čelí i daňoví poplatníci realizující svou činnost v Evropské unii, a možnostech jeho zamezení. V rámci této kapitoly je rozebrána možnost vytvoření modelové smlouvy pro členské státy Evropské unie. Osmá kapitola si kladla za cíl nalézt zdroje inspirace pro harmonizaci zdanění v daňovém systému Spojených států amerických a zhodnotit tamější přístup k daňové konkurenci. Devátá kapitola přináší rozbor aktuálních iniciativ v oblasti harmonizace přímých daní. Těžiště spočívá s ohledem na cíle práce primárně v analýze systému společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob.

Summary

Perpectives of harmonization of direct income taxes within the European Union

Taxes as such have been known from ancient times. By the development of modern society the tax system became more complicated and the question of the optimal tax system raised. Taxes in the past contributed to more than a little rebellion and political changes. The shining example is the French Revolution, in which people revolted against high taxes. About a hundred years before the outbreak of the French Revolution, the finance minister of King Louis XIV. Jean-Babtiste Colbert famously said: "The art of taxation consists of plucking the goose so as to obtain the most feathers with the least hissing". As we know what happened next, the successors of J.B. Colbert did not follow this approach and this led to in execution of King Louis XVI. and the fall of the absolute monarchy. With great exaggeration is possible subsequent development in this area regarded as positive, since today annoying changes in taxation does not end with the death of the politician or his political party but a "only" drop in his popularity.

The theme of this dissertation thesis is: The perspectives of harmonization of direct income taxes in the European Union. The reason for choosing this topic was firstly the current issue, which offers a wide scope for research and polemic over new approaches and solutions in the European and international tax law. The European Union is a supranational organization founded on the principle of conferral of powers. The ideas of the approximation of the laws are not only its own, but occur throughout the world community, because thanks to the harmonization of certain legislation the benefits of international trade can maximize. The idea of exclusion from economic cooperation today is practically unrealistic. In the European

Union the harmonization of laws is directly related to the development of the internal market. The European Union has a long-term goal to create a market that acts as a market of one country. The instrument of harmonization seeks to eliminate differences in legal systems so as not to impede the implementation of the four fundamental freedoms of the internal market. Taxation is a very specific and also sensitive area. The area of taxation is traditionally perceived as a sovereign expression of state sovereignty.

The aim of this thesis is the attempt to find best solutions how to harmonize the income taxes in the European Union. This thesis aims to confirm that the establishment of a special union tax regime, which would exist in parallel to national tax regimes, is an appropriate perspective for the further development of harmonization of direct taxes. Further, it aims to assess current efforts by the European Union in the field of harmonization of taxation and to find a suitable source of inspiration to support the harmonization process of income taxes in the EU.

This thesis is divided into nine chapters. Taking into account the complexity of the subject it was necessary to create a theoretical basis for the research itself which presents after the beginning the second and third chapter. The fourth chapter deals with the instrument of enhanced cooperation and brings its appreciation both in general terms and in terms of tax harmonization. The fifth chapter provides a brief excursion to the harmonization of selected indirect taxes and tries to find aspects that could be useful for the harmonization of direct taxes. At the same time the practical use of enhanced cooperation is demonstrated on the example of the design of the financial transaction tax. The sixth chapter deals with the development of tax harmonization with the analysis of the specific measures taken, including a demonstration of their impact on practical examples. The

seventh chapter deals with the undesirable phenomenon of double taxation, which are also often taxpayers realizing their activities in the European Union facing, and how to avoid it. In this chapter the possibility of creating a model tax treaty for Member States of EU is discussed. The eighth chapter aimed to find a source of inspiration for the harmonization of taxation in the tax system of the United States and evaluate local access to tax competition. The ninth chapter presents an analysis of current initiatives in the field of harmonization of direct taxes. The focus is with respect to the objectives of the thesis in the analysis of a common consolidated tax base.

Anotace

Perspektivy harmonizace přímých daní důchodového typu v Evropské unii

Tématem této disertační práce jsou perspektivy harmonizace přímých daní důchodového typu v Evropské unii. Důvodem volby tohoto tématu byla na prvním místě aktuálnost problematiky, která nabízí široký prostor pro výzkum a polemiku nad novými přístupy a řešeními v evropském i mezinárodním daňovém právu. Evropská unie představuje nadnárodní organizaci založenou na principu svěřených pravomocí. Myšlenky o sbližování právních předpisů však nejsou vlastní pouze jí, ale objevují se napříč celým světovým společenstvím, jelikož díky harmonizaci některých právních předpisů lze maximalizovat užitek z mezinárodního obchodu. V Evropské unii harmonizace práva přímo souvisí s budováním vnitřního trhu. Evropská unie si dlouhodobě klade za cíl vytvořit trh, který se chová jako trh jednoho státu. Institut harmonizace se snaží odstranit rozdíly mezi jednotlivými právními systémy tak, aby nebránily realizaci čtyř základních svobod vnitřního trhu. Zdanění představuje velmi specifickou a také citlivou oblast. Zdanění je tradičně vnímáno jako výsostný projev státní suverenity.

Cílem předkládané práce bude snaha o nalezení řešení nejlepší cesty, jak správně harmonizovat daně z příjmů v Evropské unii. Tato práce si klade dále za cíl potvrdit, že založení zvláštního unijního daňového režimu, který by existoval paralelně vedle národních daňových režimů, představuje vhodnou perspektivu pro další vývoj harmonizace přímých daní. Dále si klade za cíl zhodnotit současné snahy Evropské unie v oblasti harmonizace zdanění a najít vhodné zdroje inspirace pro podporu harmonizačního procesu daní z příjmů v EU.

Abstract

Perpectives of harmonization of direct income taxes within the European Union

The theme of this dissertation thesis is: The perspectives of harmonization of direct income taxes in the European Union. The reason for choosing this topic was firstly the current issue, which offers a wide scope for research and polemic over new approaches and solutions in the European and international tax law. The European Union is a supranational organization founded on the principle of conferral of powers. The ideas of the approximation of the laws are not only its own, but occur throughout the world community, because thanks to the harmonization of certain legislation the benefits of international trade can maximize. The idea of exclusion from economic cooperation today is practically unrealistic. In the European Union the harmonization of laws is directly related to the development of the internal market. The European Union has a long-term goal to create a market that acts as a market of one country. The instrument of harmonization seeks to eliminate differences in legal systems so as not to impede the implementation of the four fundamental freedoms of the internal market. Taxation is a very specific and also sensitive area. The area of taxation is traditionally perceived as a sovereign expression of state sovereignty.

The aim of this thesis is the attempt to find the best solutions how to harmonize the income taxes in the European Union. This thesis aims to confirm that the establishment of a special union tax regime, which would exist in parallel to national tax regimes, is an appropriate perspective for the further development of harmonization of direct taxes. Further, it aims to assess current efforts by the European Union in the field of harmonization

of taxation and to find a suitable source of inspiration to support the harmonization process of income taxes in the EU.

Klíčová slova

Daně z příjmů, harmonizace, Evropská unie, posílená spolupráce, CCCTB.

Key words

Income taxes, harmonization, European Union, enhanced cooperation, CCCTB.