

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

DISERTAČNÍ PRÁCE

Daň z příjmů v kontextu s harmonizací přímých daní v Evropské unii

Income tax in the context of harmonization of direct taxes
in the European Union

Školitel: Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Autor: JUDr. Miroslava Zajíčková

duben 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou disertační práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 23. dubna 2012

Miroslava Zajíčková

Poděkování

Ráda bych touto cestou vyjádřila poděkování mému školiteli panu prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc. za jeho cenné rady a trpělivost při vedení mé disertační práce.

V Praze dne 23. dubna 2012

Miroslava Zajíčková

Obsah

Úvod	- 7 -
Objekt a cíl zkoumání	- 10 -
Systematika a fáze výzkumu	- 12 -
Volba metod zkoumání	- 15 -
1. Daně z příjmů v rámci daňové soustavy	- 18 -
1.1 Daňová soustava v České republice.....	- 18 -
1.2 Pojem daň, příjem a důchod	- 20 -
1.3 Význam daně z příjmů ve státě a pro harmonizaci	- 24 -
2. Harmonizace a její podstatné rysy	- 28 -
2.1 Pojem harmonizace v historii a současnosti	- 28 -
2.2 Význam a cíle harmonizace	- 32 -
2.3 Metody přístupu k harmonizaci přímých daní	- 34 -
2.3.1 Daňová harmonizace z hlediska pramene práva.....	- 34 -
2.3.2 Harmonizace přímými nástroji a harmonizace zprostředkovaná.....	- 36 -
2.3.3 Třístupňový proces harmonizace	- 37 -
2.4 Základní zásady harmonizace přímých daní.....	- 39 -
2.4.1 Soulad s cíli a potřebami vnitřního trhu.....	- 39 -
2.4.2 Harmonizace v duchu rovnosti subjektů.....	- 40 -
2.4.3 Flexibilita harmonizované právní úpravy	- 41 -
2.4.4 Stabilita harmonizované právní úpravy	- 42 -
2.4.5 Komplexnost, srozumitelnost, jasnost a určitost harmonizovaných právních norem	- 43 -
3. Harmonizační východiska v legislativě a judikatuře EU	- 44 -
3.1 Otázka existence právního základu pro harmonizaci přímých daní	- 44 -
3.2 Sbližování právních předpisů.....	- 45 -
3.3 Institut flexibilní klauzule a harmonizace.....	- 49 -
3.4 Princip subsidiarity a proporcionality	- 50 -
3.5 Harmonizace přímých daní v sekundárním právu EU	- 53 -
3.6 Judikatura Soudního dvora Evropské unie jako pramen nepřímé harmonizace přímých daní	- 55 -
4. Zkoumání vývoje harmonizace přímých daní v současné EU	- 65 -
4.1 Historie myšlenky harmonizace základu daně.....	- 65 -
4.2 Návrh čtyř modelů harmonizace základu daně z příjmů a CCCTB	- 68 -
4.3 Příprava návrhu společného konsolidovaného základu daně z příjmů korporací- 71 -	
4.4 Návrh směrnice o CCCTB, jako vyvrcholení dosavadních snah Evropské komise o harmonizaci daní z příjmů	- 72 -
5. Úvahy nad parametry, provedením a důsledky harmonizace	- 75 -
5.1 Harmonizace jako systém povinný, nebo volitelný?	- 75 -
5.2 Vymezení okruhu subjektů podléhajících harmonizaci.....	- 77 -
5.3 Rozsah harmonizace ve vztahu k prvkům daňové konstrukce – nová perspektiva evropského daňového práva.....	- 78 -
5.4 Harmonizace a řešení problematiky forum shopping?	- 81 -
5.5 Positivní a negativní aspekty harmonizace	- 82 -
5.6 Harmonizace přímých daní jako prvek federalizace EU	- 87 -
6. Daně z příjmů v EU v kontextu s harmonizací – výzkum a komparace.....	- 89 -
6.1 Koncepce „Trojmodulu harmonizace daní z příjmů v EU“	- 89 -

6.2	Modul 1.....	- 91 -
6.2.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	- 92 -
6.2.2	Daň z příjmů právnických osob.....	- 101 -
6.3	Modul 2.....	- 108 -
6.3.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	- 108 -
6.3.2	Daň z příjmů právnických osob.....	- 114 -
6.4	Modul 3.....	- 120 -
6.4.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	- 120 -
6.4.2	Daň z příjmů právnických osob.....	- 127 -
7.	Výzkum v otázce konsolidované skupiny.....	- 133 -
7.1	Otázka způsobilé dceřiné společnosti.....	- 134 -
7.2	Komparace právních úprav členských států v oblasti skupinového zdanění....	- 136 -
7.3	Distribuce konsolidovaného základu daně.....	- 142 -
8.	Aplikace poznatků výzkumu – vlastní návrh Trojmodulu harmonizace daní z příjmů.....	- 146 -
8.1	Daň z příjmů fyzických osob.....	- 146 -
8.1.1	Subjekt daně a daňové rezidentství.....	- 146 -
8.1.2	Správa daně.....	- 148 -
8.1.3	Předmět daně.....	- 150 -
8.1.4	Harmonizovaný základ daně.....	- 153 -
8.1.5	Sazba daně.....	- 157 -
8.1.6	Slevy na dani.....	- 159 -
8.1.7	Rozdělení daňových výnosů.....	- 160 -
8.2	Daň z příjmů právnických osob.....	- 161 -
8.2.1	Subjekt daně.....	- 161 -
8.2.2	Správa daně.....	- 163 -
8.2.3	Předmět daně.....	- 164 -
8.2.4	Základ daně.....	- 164 -
8.2.5	Sazba daně.....	- 167 -
8.2.6	Minimální daň.....	- 167 -
8.2.7	Mechanismus dělení daňových výnosů.....	- 168 -
8.3	Společná ustanovení pro harmonizaci daní z příjmů.....	- 169 -
	Závěr.....	- 171 -
	Význam harmonizace.....	- 172 -
	Neexistence konsensu členských států v otázce harmonizace.....	- 173 -
	Negativní aspekty návrhu směrnice o CCCTB.....	- 174 -
	Nový rámec harmonizace a jeho prvky.....	- 176 -
	Návrh Trojmodulu harmonizace daní z příjmů.....	- 177 -
	Závěrečné shrnutí.....	- 179 -
	Seznam zkratk.....	- 181 -
	Klíčová slova.....	- 182 -
	Seznam literatury.....	- 183 -
	Seznam příloh.....	- 196 -
	Příloha č. 1.....	- 196 -
	Příloha č. 2.....	- 197 -
	Abstrakt.....	- 198 -
	Abstract.....	- 202 -

Tato disertační práce je zpracována podle právního stavu k 23. dubnu 2012.

Úvod

Objektem zkoumání v rámci mé disertační práce jsou harmonizační snahy Evropské unie v oblasti přímého zdanění se zaměřením na problematiku daně z příjmů fyzických a právnických osob. Tuto tematiku jsem si zvolila pro svůj výzkum z toho důvodu, jelikož je to *velmi aktuální otázka, skýtající prostor pro úvahy nad novým směrem daňového práva v Evropské unii a umožňující tvůrčí přístup a nalézání nových cest a řešení v oblasti evropské daňové legislativy.*

Evropská unie je svébytným, moderním a vyspělým seskupením evropských států, založeným na principu supranacionality. *Členské státy EU vyjádřily svou vůli stát se součástí mírového, hospodářského a kooperujícího spolku, usilujícího cestou vytvoření nadnárodní entity o otevření cesty k novému vnímání Evropy, a to jak v prostoru hospodářském a společenském, tak v prostoru právním.* Tendenci ke sbližování v oblasti právní a ekonomické však nelze zaznamenat jen v členských státech Evropské unie. *Tyto myšlenky jsou ovlivněny celosvětovými faktory, které s sebou přináší globalizace světového hospodářství. Dle mého názoru v dnešní době již nelze stát stranou mezinárodního vývoje, což si včas uvědomily hospodářsky silné státy Evropy a vydaly se již roku 1957 na společnou cestu vzájemné spolupráce a podpory. Nejen v Evropě, nýbrž i v globálním světě je patrný tlak na zvýšení flexibility, migrace obyvatelstva za prací a vyšší mobilitu kapitálu.*

Pojem harmonizace práva v Evropské unii lze chápat jako postupný proces, v jehož rámci dochází ke sbližování právních úprav členských států a jejich jednotlivých částí. Proces harmonizace probíhá ruku v ruce s dotvářením vnitřního trhu do jeho úplné podoby s cílem odstranění těch rozdílů v právních úpravách, které brání jeho správnému fungování. *Vytvoření vnitřního trhu je tedy jedním ze základních cílů Unie. Určující myšlenkou této koncepce je efektivita nakládání se zdroji.* Každý z členských států se vyznačuje zcela specifickými hospodářskými předpoklady, které jsou determinovány mnoha faktory, mezi nimiž lze zmínit přírodní podmínky, nerostné bohatství, počet obyvatelstva, tradici výroby, kulturu, nebo historický vývoj. Cílovou idejí vnitřního trhu je tak dosažení stavu, kdy výroba určitého druhu zboží bude probíhat na tom místě v rámci EU a v tom členském státě, jehož konkrétní podmínky umožňují tuto výrobu provádět co nejefektivněji, nejehospodárněji a současně

nejkvalitněji. Vyrobené zboží bude pak bez omezení putovat do všech členských států, které pro výrobu daného zboží natolik výhodné podmínky objektivně nevykazují. Každý tedy nebude vyrábět vše, ale právě prostřednictvím využití svobod vnitřního trhu si státy navzájem své zboží poskytnou. Výrobci tak najdou odbytí svých výrobků, a současně nebude členský stát nucen realizovat pro něj nevhodnou a nákladnou výrobu jen pro to, aby se mu daného zboží dostalo. Stejným způsobem lze chápat ideu volného pohybu osob. V současné době vykazují některé z členských států vysokou míru nezaměstnanosti. V jiných členských státech naopak chybí pracovní síla pro určité odvětví pracovního trhu. Prostředí vnitřního trhu tak umožní najít efektivní řešení pro tuto situaci – nezaměstnaní mohou odejít za prací do jiného členského státu a zaměstnavatelé, kterým chybí v jejich členském státě kvalifikovaní pracovníci, tak mohou doplnit potřebnou pracovní sílu občany jiného státu EU. Analogicky bychom mohli podobně vyložit také fungování volného pohybu služeb, nebo kapitálu.

V souvislosti s postupným rozšiřováním Evropských společenství a vývojem Evropské unie do podoby tak, jak ji známe dnes se 27 členskými státy, vzniká potřeba mnoha změn také na poli daňového práva. Pokud nahlédneme v této souvislosti do oblasti primárního práva EU, lze zaznamenat významnou harmonizační notu již v samotném textu zakládacích smluv, avšak zaměřenou primárně na oblast daní nepřímých. Již na počátku roku 1970 se objevují první snahy o zavedení daně z přidané hodnoty, a to plošně pro všechny členské státy. Motivem k provedení tak zásadního kroku byla potřeba odstranění překážek volného pohybu zboží. Důvodem, proč právě daň z přidané hodnoty se v tomto ohledu jevila jako nejadekvátnější prostředek pro harmonizaci, byla její vysoká úroveň daňové neutrality. Za přelomový harmonizační počín v oblasti nepřímých daní vůbec lze označit směrnici č. 77/388 k vytvoření společných pravidel pro určení vyměřovacího základu daně z přidané hodnoty. Tuto směrnici bychom mohli přirovnat k návrhu směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob v oblasti daní přímých. Po vydání výše uvedené směrnice o DPH již postupovala harmonizace této oblasti poměrně hladce, byl zaveden institut tzv. intrakomunitárního plnění pro proces vývozu a dovozu mezi jednotlivými členy ES (dnešní EU) a velmi významným bylo též přijetí směrnice, jež stanovila rámec určování daňových sazeb. Mezi nejnovější harmonizační dokumenty v oblasti nepřímého zdanění řadíme směrnici Rady č. 2006/112/ES, vztahující se již nejen na základ daně a daňové

sazby, nýbrž též na předmět zdanění, osoby povinné k dani, daňový odpočet, či osvobození. *Harmonizace v oblasti daní nepřímých, zejména tedy daně z přidané hodnoty, tak byla členskými státy i přes drobné obtíže v zásadě pozitivně přijata.*

Vnitřní trh jako prostor bez vnitřních hranic, vyznačující se svobodou pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu, však vyžaduje pro své plné dotvoření odstranění daňových překážek pro všechny složky, nikoli pouze pro volný pohyb zboží a služeb, nýbrž také pro *oblast pohybu osob a kapitálu. Právě tyto dvě složky však velmi úzce souvisí s oblastí daní z příjmů, fyzických i právnických osob.* Problematika daně z příjmů je významným tématem bez ohledu na konkrétní politické uspořádání země, neboť je to skutečnost výrazně ovlivňující politické, ekonomické a sociální poměry. Zatížení fyzických, jakož i právnických osob daní z příjmů je jedním ze stěžejních prvků, které nejvíce dopadají na obyvatelstvo a ovlivňují jejich ekonomické chování, sociální standard a politické rozhodování. *Zde bychom mohli identifikovat pramen nesouhlasu států s harmonizací přímých daní, jelikož právě právo na stanovení a určení pravidel v oblasti daní z příjmů je pokládáno členskými státy stále za výsostné právo vykonávané v rámci jejich svrchovanosti a suverenity, jehož se odmítají, byť i částečně, vzdát. Daně z příjmů jsou významným nástrojem daňové soustavy, jehož prostřednictvím může vláda členského státu přímo ovlivňovat výši disponibilního důchodu poplatníka a tím také ekonomické chování subjektů, což následně významně působí na hladinu ekonomického růstu, zaměstnanosti, nebo celkové životní úrovně obyvatelstva. Z tohoto důvodu se právě problematika daní z příjmů stala objektem sporů členských států v souvislosti s propagací myšlenky harmonizace této oblasti.* K tomu, abychom mohli nalézt co nejvhodnější cestu k nastavení harmonizované právní úpravy, je zapotřebí nejprve dosáhnout změny postoje členských států k řešení této problematiky. V této souvislosti je zapotřebí *odmítnout Komisi nabízený model jednotné, unifikované, harmonizační normy, nerespektující zvláštnosti a potřeby jednotlivých členských států, jehož uvedení do praxe by obavy členských států naplnilo, ale naopak oprostít se od snahy vnímat danou situaci polarizovaně, tedy ve smyslu radikální harmonizace a unifikace, versus 27 daňových právních úprav při nulové harmonizaci a dát se tzv. „střední cestou“, respektující jak požadavky vnitřního trhu a harmonizace, tak rozdíly a potřeby členských států a zachování daně z příjmů jako jednoho z nástrojů státu pro ovlivnění své ekonomiky.* Pokud bychom měli označit

některé negativní jevy spojené s neexistencí harmonizované právní úpravy, lze zmínit vysokou administrativní zátěž jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně, časté případy vzniku dvojího zdanění, vysoké náklady spojené s pravidly pro transfer pricing a metodou tržního odstupu, omezení zápočtu ztrát v přeshraničním měřítku, nebo otázka forum shopping.

Objekt a cíl zkoumání

Cílem mé disertační práce a předmětem bádání je pokus o nalezení nových cest a řešení otázky harmonizace daní z příjmů v Evropské unii. *Domnívám se, že k tomu, aby bylo zajištěno jak efektivní fungování vnitřního trhu, tak možnost dosažení konsensu členských států v otázce harmonizace, je zapotřebí vytvořit takový návrh právní úpravy harmonizace daní z příjmů v EU, který by byl schopen reflektovat jak odlišnosti jednotlivých zemí, tak i aktuální situaci konkrétního státu, a současně by odpovídal požadavkům a potřebám harmonizace a vnitřního trhu. Ten se jako takový ze své podstaty vyznačuje vysokým potenciálem pro celou Evropskou unii. Pokud by byl využit v jeho plné intenzitě, mohl by Evropskou unii nejen vyvést z recese, nýbrž jí i zajistit postavení jednoho z nejvyšších ekonomických světových lídrů. Tento potenciál je však právě díky nedostačující míře harmonizace využíván pouze z malé části. Limitem dalšího rozvoje vnitřního trhu do požadované podoby, jakož i harmonizace v oblasti přímého zdanění, jsou právě členské státy a jejich individualistické a separatistické tendence. Státy jako Francie nebo Německo si tento potenciál již včas uvědomit dokázaly, avšak mnohé nově přistoupené členské státy, mezi nimi i Česká republika, nevkládají do Evropské unie dostatečnou míru loajality, nejsou schopny, na rozdíl od států zakládajících, vypěstovat si k Evropské unii dostatečný emocionální vztah jako k integračnímu seskupení sledujícímu vznešené ideály, a namísto toho pojmají své členství v EU zpravidla jako cestu jak se začlenit mezi významné evropské státy, ale také bohužel často jako prostředek k získání určitých finančních prostředků pro vlastní prospěch, bez ochoty samy aktivně na rozvoji EU pracovat a sladit své myšlení v souladu s cíli EU. Pokud bychom v těchto podmínkách usilovali o nalezení skutečně evropské cesty k harmonizaci, je zapotřebí rezignovat na zažité způsoby vnímání daní jako výsostné kompetence členských států a vytvořit prostor pro evropské daňové právo, odpovídající požadavkům vnitřního trhu. Otázkou je, proč harmonizace nepřímých daní byla provedena vcelku poklidně, ale přitom velmi efektivně, a z jakého*

důvodu podobný postup nemá úspěch v oblasti daní přímých? *Důvodem by mohla být právě skutečnost, že členskými státy nebyl v rámci harmonizačních návrhů ponechán dostatečný manévrovací prostor.* Historie myšlenky harmonizace právní úpravy v oblasti přímého zdanění dosahuje až na samotný počátek vzniku Evropských společenství, kdy se záhy po uzavření Římských smluv roku 1957 objevují první návrhy na harmonizaci přímého zdanění. Již koncem 50. let byla vytvořena pracovní skupina, jejímž cílem bylo provedení analýzy daňových sazeb členských států a posouzení jejich vlivu na rozhodovací činnost právnických osob ohledně umístění svých investic v rámci Společenství, kdy za činitele, který má primární vliv na rozhodování investorů o umístění investic, jsou považovány daňové sazby. Koncem šedesátých let navrhla Komise tzv. Rámcový program harmonizace přímých daní, který i navzdory tomu, že nepředstavoval závažnější zásah do sféry svrchovaných práv členských států, byl jako nepřijatelný většinou tehdejších členských států odmítnut, stejně jako druhá vlna návrhů kolem roku 1975. Prvním krokem Evropské komise tak bylo přistoupení k harmonizaci přednostně v oblasti nepřímého zdanění, která se jevila jako schůdnější cesta.

Kořeny současných harmonizačních pokusů lze najít již v roce 1990, v němž započala třetí fáze pokusů o harmonizaci nepřímého zdanění. Ovšem díky setrvačnosti odmítavých postojů členských států ani dnes, po více než 20 letech, stále nedošla tato myšlenka svého naplnění. *Při uvědomění si aktuální situace a postojů k této problematice však nutno trvat na tom, že právo z teoretického hlediska nelze limitovat existencí či neexistencí politického konsensu. Nacházíme se ve velmi dynamickém období vývoje, v němž nelze ustrnout na zažitých koncepcích právních institutů, ale naopak je zapotřebí vyvinout úsilí k tvorbě takového práva, které odráží aktuální společenské cíle a situaci, a snažit se o nalezení nových cest a perspektiv, kterými by se daňové právo mohlo ubírat.*

Evropská unie prošla za dobu své existence několika etapami vývoje a stejně jako právo se s dobou mění a vyvíjí, proto je zapotřebí modernizovat nejen oblast technologií, ale především také práva. *Pokud budeme chtít, aby se integrace Evropská unie posunula dál směrem ke svému hlavnímu cíli sledujícímu svobodný pohyb osob, zboží, služeb, kapitálu a rozvinutý vnitřní trh, je nutno uskutečnit v oblasti právní úpravy přímého zdanění zásadní změny, které umožní vytvořit optimální právní*

prostředí k tomu, aby tohoto cíle mohlo být spolehlivě dosaženo. Základem mého návrhu koncepce, jejíž vytvoření je cílem této disertační práce, je zavést harmonizaci daní z příjmů na úrovni Evropské unie v podobě tří modulů, které by existovaly paralelně vedle sebe. Ze současných 27 daňových systémů by se tedy systém zúžil na tři. Tyto moduly by byly tzv. povinně volitelné a každý členský stát by si povinně zvolil jeden z nich. Při tvorbě Trojmodulu harmonizace daní z příjmů je nutno upustit od myšlenky unifikace pouze do jediného modulu základu daně, a naopak dbát na navržení koncepce flexibilních modelů, vyznačujících se potenciálem odrážet a zohledňovat v nastavení právní úpravy daní z příjmů aktuální potřeby členských států a přizpůsobit volbu modulu své aktuální potřebě, koncepci, která bude na jedné straně reflektovat odlišnosti států a jejich rozdílné zájmy a současně vyhoví požadavkům vnitřního trhu a provede snížení počtu právních úprav daní z příjmů v EU ze současných 27 na pouhé 3. Na cestě k vytvoření ideálního modelu harmonizace daní z příjmů je nutno vzdát se některých zažitých koncepcí a metod zdanění a naopak otevřít dveře novému vnímání daňové koncepce a vytvořit tak nový prostor evropského daňového práva. Harmonizace v oblasti přímého zdanění však musí vycházet ze stávající situace, proto v rámci procesu výzkumu a tvorby Trojmodulu harmonizace je nutno nejprve vybrat pro zkoumání nejideálnější členské státy a tyto dále rozčlenit do tří skupin, a to dle hlediska jejich hospodářské vyspělosti, ekonomické výkonnosti postavení v rámci EU, jakož i typu a základních znaků jejich právní úpravy daní z příjmů. A právě tuto právní úpravu, jak v oblasti daní z příjmů osob fyzických, tak osob právnických, podrobit zkoumání a komparaci s cílem jednak identifikovat prvky a instituty, které bude nutno z právních úprav členských států převzít z hlediska kontinuity právní úpravy a odrážení politik a nastavení členských států, projevujících se v daňové rovině, jednak objevit nové možnosti využitelné v harmonizované právní úpravě na podporu fungování a dalšího rozvoje vnitřního trhu.

Systematika a fáze výzkumu

Ke zkoumání nových perspektiv harmonizace přímých daní v rámci mé disertační práce je nutno přistoupit systematicky, neboť pro správné pochopení obsahu je důležité pojmout toto téma komplexně. Výzkum vedený v rámci této disertační práce bychom mohli rozčlenit na tři postupně následující fáze.

První fáze výzkumu, zahrnující první čtyři kapitoly práce, lze označit jako fáze přípravná. Nejprve je zapotřebí podrobit zkoumání samotné postavení a roli daně z příjmů, kterou plní v daňové soustavě, a to jak z hlediska historického vývoje, tak z pohledu teoretického, pro který je velmi významnou také otázka příjmu, důchodu, a jejich pojetí. Již na začátku je totiž velmi důležité *uvědomit si, proč právě daně z příjmů by měly být harmonizovány a jaký je jejich úkol, což je nutno mít na paměti jako základní tezi v průběhu celého dalšího výzkumu*. Následující části budou věnovány výzkumu harmonizace z mnoha úhlů pohledu, a to od počátků integračních tendencí, přes vznik Evropských společenství jako předchůdce Evropské unie až po její současnost. *Analyzovat je v této souvislosti nutno cíle a význam, který je harmonizací sledován, ale také samotnou harmonizaci jako postupný proces, v jehož rámci dochází k přibližování vnitrostátních právních řádů členských států a jejich jednotlivých částí*. Na počátku úvah o harmonizaci je důležité také přistoupit k *volbě správné metody a způsobu provedení harmonizace*, kterými je možno tuto problematiku uchopit. První z nich je spojena s právní formou a způsobem, jejichž prostřednictvím by proces harmonizace přímých daní měl být uskutečněn. Další z možností, která obsahově navazuje, je volba mezi harmonizací za užití tzv. přímých nástrojů a harmonizací zprostředkovanou. Přímým nástrojem harmonizace rozumíme sblížování právních předpisů daňové legislativy, tedy provedení harmonizace přímo v rámci ustanovení upravujících přímé zdanění cestou směrnice či nařízení. Zprostředkovanou harmonizaci chápeme jako sblížování právních předpisů nikoli přímou cestou legislativních aktů týkajících se pouze daňového práva nebo obecně jediného právního odvětví, nýbrž prostřednictvím ustanovení harmonizujících právní odvětví jiná, obsahově související. *Harmonizaci nelze chápat jako veličinu statickou, nýbrž je důležité uvědomit si její hledisko dynamické*. Jedná se o určitý proces, který dosahuje na každém svém stupni jiné míry intenzity sblížování právních předpisů, proto musíme harmonizaci chápat jako třístupňový proces s postupným vývojem. Pro výzkum je důležité také *vymezení harmonizačních zásad*, kterých bude při tvorbě harmonizované právní úpravy nutno dbát a které by měly při tvorbě Trojmodulu harmonizace hrát roli určujících činitelů a základních korektivů. Mezi tyto zásady by měl být zařazen soulad s potřebami a cíli vnitřního trhu, rovnost, stabilita právní úpravy, nebo naopak z jiného pohledu její flexibilita. Z hlediska existence a fungování

vnitřního trhu je řešení otázky harmonizovaného zdanění příjmů velmi zásadním a aktuálním tématem, proto závěr první fáze zkoumání bude důležité věnovat *hledání právního základu pro harmonizaci, a to především v právu primárním*, které lze svým významem pro evropské právo přirovnat k ústavnímu právu členských států. A právě z ustanovení primárního práva upravujících vnitřní trh by harmonizace přímých daní mohla čerpat svůj potenciál. Zvážit bude v této souvislosti však zapotřebí také otázku principů subsidiarity a proporcionality a pokusit se objevit také eventuelní další možnosti pro harmonizaci skrývající se v textu Smlouvy o fungování EU. Zkoumání je doplněno o náhled do práva sekundárního. Významný prostor je důležité poskytnout také judikatuře soudního dvora Evropské unie, jako rozmáhajícímu se způsobu tzv. harmonizace negativní.

Druhá fáze zkoumání v rámci disertační práce, by měla být zasvěcena hlavním výzkumným postupům. Nejprve bude důležité stanovit problémy a otázky, které chceme podrobit zkoumání, a na tyto se cestou kritického přístupu snažit nalézat odpověď a řešení. Na počátku druhé fáze je zapotřebí nejprve *provést analýzu určitých mezníků a perspektiv pro tvorbu harmonizačního návrhu*. Zjištění učiněná v rámci tohoto procesu a celé dosavadní práce, by měla vyústit v představení základní myšlenky Trojmodulu harmonizace daní z příjmů v EU. Za účelem vytvoření jeho konstrukce bude určující podrobné zkoumání a komparace právních úprav v oblasti daní z příjmů fyzických i právnických osob u jednotlivých členských států, vybraných jako modelové státy pro každý ze tří modulů, s cílem vytyčit a identifikovat jednak shodné prvky v právních úpravách, jednak objevit vhodné instituty pro harmonizaci. V návaznosti na komparaci nelze opomenout také zkoumání zvláštností daně z příjmů právnických osob, a to především otázky konsolidace v rámci skupiny.

Třetí, závěrečná fáze výzkumu vedeného v rámci této disertační práce, bude představována *samotným návrhem Trojmodulu harmonizace daní z příjmů jako takovým*. Návrh bude vytvořen z komplexu poznatků a pokusí se nastínit možná řešení v rámci jednotlivých modulů, a to jak pro daň z příjmů fyzických osob, tak pro daň z příjmů osob právnických. *Tento návrh se pokusí rezignovat na zažité koncepce a přístupy k vnímání daní z příjmů jako výhradní součásti vnitrostátního práva členských států a naopak, bez jakýchkoli bariér a překážek daných současným systémem zdanění příjmů v rámci EU, při jejichž respektování by nebylo možno*

se ve vývoji posunout dále, zvážit a nastolit zcela novou možnost řešení této problematiky.

Volba metod zkoumání

Při výzkumu vedeném v rámci disertační práce je nutno dbát na to, aby tato práce tvořila určitý celek, a to nejen po stránce obsahové, ale také po stránce metodologické. Z toho důvodu je důležité zvážit nejen téma práce a objekt zkoumání, nýbrž také metody, s jejichž pomocí bude výzkum prováděn. Každá vědecká práce je aplikací různých metodologických postupů. *Volba správné metody zkoumání je základem úspěchu vědecké práce*, což v případě tématu harmonizace přímých daní vzhledem k jeho nadnárodnímu charakteru platí dvojnásob. Pokud bychom postupovali v některém kroku zkoumání pomocí nesprávné metody, mohlo by se stát, že bychom se dostali vně zkoumaného problému, což by nám neumožnilo správně posoudit a analyzovat situaci a vytvořit návrh harmonizovaného trojmodulu, který nejlépe odpovídá podmínkám a potřebám vnitřního trhu.

Používání metod není novinkou dneška, tento postup ovládali již staří Římané. Právě oni ověřovali metody analýzy, syntézy, indukce, dedukce a analogie. Je až s podivem, že jejich závěry nebyly do dnešní doby překonány, ale naopak byly dále rozvíjeny, systematizovány a tříděny. Velkou zásluhu na tvorbě metod a celé metodologii mají mimo jiných například Platón a Aristoteles, z dalších myslitelů středověku pak Tomáš Akvinský a následně v novověku i mnozí další.¹

Pro výzkum mého tématu je zapotřebí vybrat několik nejadekvátnějších metod zkoumání, které umožní postihnout samotnou podstatu harmonizace. Nejprve je zapotřebí shromáždit materiál a prameny pro vědeckou práci, tedy plně rozvinout *metodu heuristickou*. Největším problémem této metody je však získání příliš velkého množství různorodých pramenů, které je proto nutno podrobit kritickým zhodnocením a následnému třídění. Při správném použití však tato metoda umožní provedení rozsáhlé badatelské práce, což má svůj význam zejména v oblasti studia právních úprav daní z příjmů ve 12 různých členských státech. Metoda má značný potenciál podpořit také kreativitu při tvorbě harmonizovaného Trojmodulu. Jejím

¹Zdroj poznatků pro metodologii práce: *Goudy Home* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW :<<http://articles.gourt.com/cs/metoda>>.

záporem, kterého je důležité se vyvarovat, je však získání nadměrného množství pro výzkum harmonizace nepotřebného materiálu, který může brzdit badatelskou práci. Proto je zapotřebí *přistoupit včas k provedení kritiky pramenů*, aby nedošlo k odchýlení od zkoumaného problému.

Jako hlavní metody mého zkoumání budou aplikovány však především *analýza, syntéza a indukce s dedukcí*.

Analýzou problému bude možno provést rozklad mnohých jevů doprovázejících harmonizaci na jejich jednotlivé složky a dílčí problémy a především odhalit vzájemné souvislosti a vztahy mezi dílčími aspekty harmonizace. Provést tak rozklad známého celku harmonizace na její dílčí části.

Navazující metodou je *syntéza* jako metoda, která se snaží o propojení částí v celek, postupuje od známého k neznámému, velmi dobře se doplňuje s analýzou. Ani tato metoda zkoumání nemůže zůstat v mém výzkumu opomenuta.

Důležitou je však také metoda *srovnávání*, jelikož pro tvorbu harmonizovaného Trojmodulu bude nutno porovnat jednotlivé jevy (např. daně z příjmů a jejich instituty v různých státech) z hlediska shody, podobnosti, nebo rozdílných znaků. Tato metoda je doprovodnou pro analýzu a syntézu. Mne poslouží zejména jako důkaz daňové rozdílnosti v zemích Evropy.

Jako další vhodná metoda se pro mé badatelské zkoumání jeví *metoda dedukce*, která vzájemným hodnocením a porovnáním umožňuje vytvářet nová tvrzení a nové závěry. Při volbě této metody jsem se inspirovala dílem René Descarta „Rozprava o metodě“, kde právě využití deduktivních postupů představil.

Dalším významným dílem, které mne ovlivnilo při rozhodování o volbě metody zkoumání, byla kniha Francise Bacona „Nové Organon“, v níž přichází s metodou *induktivní*, která je i v dnešní době *stěžejní metodou pro vědecké bádání*. Pomocí metody induktivní se z premis použitím jedinečných výroků dospívá k novému tvrzení, tzv. obecnému závěru, důsledku. Tato metoda je přechodem od obecného ke zvláštnímu, přicházíme k jistým závěrům z předpokladů. Tato metoda je aplikovatelná v mnoha částech výzkumu harmonizace, jelikož ke zpracování práce je zapotřebí velké množství materiálu, mám možnost jednotlivé dílčí poznatky vyhodnotit právě pomocí *metody indukce*. Metoda induktivní na základě jednotlivých případů vytváří obecné pravdy, zákony. Právě metoda induktivní se jeví jako nejlépe

vyhovující mému postupu zkoumání jako takovému, kdy nejprve na základě analýzy studovaných pramenů se pokusím vytvořit jisté závěry a z nich potom vytvořit obecné pravidlo aplikovatelné v rámci návrhu Trojmodulu harmonizace.

Pokusím se vytvořit obecně platná poznání, která mohou vést až k *hypotéze*. Tu je možné chápat jako výsledek konstrukce získaných závěrů

Metodu chápeme jako soubor pokynů, rad či směrnic k jednání. V současné době se ale jeví jako nutnost při vědeckém bádání pracovat nejen s výzkumnou metodou, ale jejím vyústěním by měl být také *teoretický model*. V mém bádání bude takový teoretický model představován právě návrhem harmonizovaného Trojmodulu. Teorie musí splňovat několik podmínek. Například používat jednoznačné a přesné termíny, každý pojem musí být, pokud není obecně znám, vysvětlen, teorie má obsahovat všechny možnosti, variace, předměty, pokud patří do rámce zkoumaného problému. Důležitou podmínkou je také konzistence, neboli jednoznačnost. Není tedy možné, aby vedle sebe ležela protichůdná tvrzení.

Základem teorie jsou funkce *vysvětlovací, prognostická, informační* a *pragmatická*. Tomuto postupu bude odpovídat část výzkumu, v níž budou zváženy různé možnosti a variace harmonizace, vysvětleny určité pojmy a prognosticky představeny další perspektivy vývoje. Ve své práci se pokusím pojmenovat určitou jednotlivost samostatným pojmem při užití metody *abstrakce*.²

Pomocí jednotlivých znaků daného jevu se pokusím vytvořit nový pojem – „*Trojmodul harmonizace daní z příjmů*“, což je spolu se záměrem spočívajícím v rozvinutí harmonizační teorie v oblasti přímého zdanění jedním z cílů mé vědecké práce.

²Srov.: *Upol* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<http://esfmoduly.upol.cz/elearning/fil_prob/fil_probch4.html>.

1. Daně z příjmů v rámci daňové soustavy

1.1 Daňová soustava v České republice

Daňovou soustavu lze obecně definovat jako ucelený, komplexní a vzájemně provázaný systém platebních povinností označených jako daň, uložených z titulu státní moci státem, na základě zákona, daňovým subjekty, v určitém časovém rámci, za účelem zajištění zdrojů příjmové stránky veřejných rozpočtů a následného uspokojování veřejných potřeb. Stát si osobuje právo na určitou část hodnot vyprodukovaných jeho příslušníky. Prostřednictvím právních norem tak reguluje výši příjmů státu a současně také stanoví míru participace občanů na tvorbě zdrojů a financování aktivit státu ve veřejném zájmu. Pojetí daňové soustavy prošlo během posledního století dlouhým vývojem, přesto lze říci, že základní principy zůstaly stejné. Vyvíjely se pouze metody přístupu k jejímu chápání a k náhledu na strukturu. Z hlediska dřívějšího pojetí, platného ve 20. – 30. letech 20. století na našem území, byla daňová soustava pojímána jako systém, jehož prostřednictvím docházelo k zachycení podstaty celkového národního důchodu a výnosu národní práce. Z tohoto pohledu byla daňová soustava rozčleněna především na daň důchodovou, postihující individuální příjmy jako pramen spotřeby v hospodářství na straně domácností, a její protipól, daň výnosovou, tedy výnos národní práce, představovanou hospodářstvím výdělečných podniků. Třetí přístup obsahoval důchod i výnos v rámci jednotlivých spotřebních a výdělečných hospodářských aktů ve formě daní zvláštních a celý přístup byl uzavřen zdaněním majetku jako takového.³ Grafické znázornění je uvedeno v Příloze č. 1.

Pojem daňová soustava je významově užší než daňový systém. Pojem daňový systém v sobě zahrnuje kromě daňové soustavy jako takové též institucionální aparát, zajišťující procesní stránku daní, daňovou správu a ucelený systém instrumentů, koncepcí a postupů aplikovaných ve vztahu k jednotlivým subjektům. Daňový systém a jeho podoba je determinován nejen pod vlivem koncepcí historických a politických,

³ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. Praha: Fr. Borový, 1929, s. 113.

ale i podněty souvisejícími s vývojem demografickým, ekologickým, kulturním, či se stavem společnosti jako takové.⁴

V průběhu 20. století dostala daňová soustava několika významných změn. Jako mezníky ve vývoji lze označit především léta 1945 – 1946, kdy bylo zásadním problémem řešení poválečného stavu, a rok 1952, kdy začala daňová soustava rozlišovat daně sektoru hospodářství a daně sektoru obyvatelstva, tedy dle daňového subjektu. Sektor hospodářství postihoval zdroje vytvořené podniky, sektor obyvatelstva naopak důchody domácností. Lze zaznamenat značné tendence ke zjednodušení daňové soustavy. Rok 1989 pokračoval kontinuálně v členění daňové soustavy na daně placené organizacemi a občany.⁵ Daňová soustava v soudobém pojetí upřednostňuje pro klasifikační účely hledisko možnosti přesunu dopadu daňové povinnosti na jiný subjekt, jakož i otázku okamžiku zdanění, tedy zdanění při vzniku důchodu, nebo při jeho upotřebení. Dle tohoto kritéria tak rozlišujeme daně přímé a nepřímé.⁶ Přímé daně jsou daněmi uvalenými na důchod již v okamžiku jeho vytvoření. Současné jsou odvedeny státu přímo subjektem, na který ekonomicky dopadají, nedávají tedy daňovému subjektu možnost s daňovou povinností jakkoliv disponovat, přenést ekonomickou újmu, která je jejich obsahem, na jiný subjekt.⁷ *Dominující osobou z hlediska ekonomických důsledků je tak daňový poplatník, který plní daňovou povinnost k tíži svého důchodu a majetku.* Právě daně z příjmů (fyzických a právnických osob) jsou, co se týče vnitřního členění přímých daní, typickými představiteli přímých daní důchodového typu, jejichž objektem je důchod poplatníka. Druhou skupinou v rámci přímých daní jsou daně majetkového typu, vztahující se k majetku poplatníka a dispozicím s tímto majetkem, jeho nabytí, převod, přechod nebo už jen samotné vlastnictví majetku poplatníkem. Do této skupiny řadíme daň z nemovitostí a tři tzv. převodní daně (daň dědickou, darovací a daň z převodu nemovitostí). Na okraj daně majetkového typu lze, byť s mnohými zvláštnostmi a odlišnostmi, zařadit též daň silniční.⁸ Protipólem přímého zdanění je zdanění nepřímé, jehož podstatou je možnost

⁴ STARÝ A KOL., Marek. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 161-162, ISBN 978-80-87109-15-1.

⁵ (Tamtéž s. 167, 172 – 173, 196).

⁶ Srov. LIPPROSS, Otto-Gerd. *Allgemeines Steuerrecht*. 11. vyd. Münster: Alpmann Schmidt, 2009, s. 14, ISBN 978-3-86752-037-9.

⁷ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ A KOLEKTIV. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 157, ISBN 978-80-7400-801-6.

⁸ (Tamtéž s. 165).

přenesení ekonomického dopadu daní na jiný subjekt. Hlavním subjektem v případě nepřímého zdanění je plátce daně, jehož zákonnou povinností je daň odvést. Daň však neodvádí k tíži svého důchodu, nýbrž ve formě zvýšení ceny cestou přenosu ekonomického dopadu na jiný subjekt, k tíži majetku spotřebitele.⁹ Mezi daně nepřímé tak řadíme zejména daň z přidané hodnoty, daně spotřební a energetické.

1.2 Pojem daň, příjem a důchod

Pokud nahlédneme do historické koncepce pojetí a definice daně, lze nalézt podobné názory na koncepci a funkci daně. Prof. Josef Kaizl definuje daň následovně: **„Daně jsou podatky na způsob povšechné úplatnosti ukládané veškerosti nebo některé části občanů pro úhradu nákladů správy veřejné neuhrazených neb neuhraditelných skrze příjmy ostatní“**¹⁰. S nutností získání prostředků pro financování veřejné správy spojuje význam daní také následující pojetí: **„Daně jsou příspěvky pro subsidiární úhradu veřejné správy podle únosnosti poplatníků“**.¹¹ Tato definice daně prof. Karla Engliše, pocházející již z 20. let minulého století, *naprosto vystihuje podstatu daňové povinnosti. Z korektivu únosnosti poplatníků lze odvodit, že se jedná o definici aplikovanou v rozvinuté a vyzrálé lidské společnosti.* Velmi zajímavé pojetí daně lze však nalézt také v teorii prof. Viléma Funka, který rozlišuje pojetí daně v objektivním a subjektivním smyslu. **„Daň v objektivním smyslu jest právní normou vytčené a vymezené oprávnění tělesa veřejného na určité plnění.“**¹² **„Daň v subjektivním smyslu jeví se jako právní poměr, pozůstávající v tom, že právo objektivní přiznává státu následkem vzniku konkrétních skutečností zákonem abstraktně vytčených, právní nárok, žádati určité plnění na osobě jiné, této osobě ukládá povinnost plnění to poskytnouti a pro případ nesplnění vyhrožuje určitými újmami.“**¹³ V. Funk tak na rozdíl od dvou výše uvedených přístupů nespojuje pojem daň s úhradou veřejné správy, ale spíše s právem státu daného právní normou na určité

⁹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 21, ISBN 978-80-7357-574-8.

¹⁰ KAIZL, Josef. *Finanční věda*. Část II. Kn. 3, Důchody výrobní. Kn. 4, Důchody berní : Poplatky : Všeobecná teorie daní. Praha : Jos. R. Vilímek, 1892, s. 89.

¹¹ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha : Fr. Borový, 1929, s. 82.

¹² FUNK, Vilém, *Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha : Knihovna Sborníku věd právních a státních, 1934, s. 86.

¹³ (Tamtéž s. 42).

plnění a tomuto právu odpovídající povinností daňovému subjektu, pod hrozbou sankce ze strany státní moci.

Již od prvopočátků státního zřízení plnily daně zásadní úlohu pro zajištění existence a fungování státu jako základní stavební kámen příjmové stránky státní pokladny. V počátcích historického vývoje zastával stát dvě základní funkce, které spočívaly ve správě státních záležitostí a v obraně státu. Teprve postupně se vyvinuly další státní funkce tak, jak je známe dnes, to však až po tzv. Velké průmyslové revoluci. Až do dob feudalismu byly daně vybírány zejména s motivem naplnit pokladnu králova dvora, nebo realizovat válečná tažení, a to bez ohledu na únosnost poplatníků, jejich postavení, majetek, nebo počet potomků. *V dnešní době si pod pojmem daň představíme zpravidla peněžitě plnění.* V nejstarších dobách však pojem daně zahrnoval kromě úplaty též platbu daně v naturáliích (v podobě zboží, potravin, či zvířat), ale i platbu daně v činnosti, představované zpravidla výkonem různých druhů pracovních povinností (práce v lomech, na stavbách, na poli), nebo též povinností vojenskou. Obecně však byla daň vykládána v minulosti jako: **„plnění poskytované státu soukromou osobou, stanovené státní mocí a touto mocí také vymáhané“**.¹⁴ *Z komparace definic je patrná proměna pojetí daně, a to jednak v rovině formy, v níž je daň odváděna, kdy dominující je v moderní době forma úplaty nad formou naturální či formou spočívající v činnosti, a dále právě požadavek únosnosti zdanění soukromými subjekty.* Únosnost zdanění hraje roli významného korektivu při určování daní ze strany státní moci. V současnosti lze pojem daň vyložit jako *platební povinnost, uloženou zákonem daňovému subjektu, kterému v případě, že nastanou zákonem definované skutečnosti, vzniká povinnost k odvodu daně ve výši určené dle předem stanovených pravidel do veřejného rozpočtu.* Ve svém důsledku představuje daň již odnepaměti majetkovou újmu poplatníka a současně majetkový prospěch státu v podobě naplnění příjmové stránky veřejných rozpočtů. Hledisko únosnosti bylo vtěleno do daňových zásad¹⁵ jako ustálených principů, na nichž je ukládání daňové povinnosti státem založeno a kterých při tvorbě práva dbá. Daň se obecně

¹⁴ STARÝ A KOL., Marek. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 10-11, ISBN 978-80-87109-15-1.

¹⁵ WINANDY, Jean-Pierre. *Précis de droit fiscal: impôts sur le revenu, impôts sur la fortune, droits d'enregistrement, TVA, droits de succession, droits de douane et accises*. Éd. 2006. Luxembourg: Legitech, 2006, 16 – 22, ISBN 2-9599702-0-9.

vyznačuje několika základními charakteristickými znaky.¹⁶ Primárním znakem je neekvivalentnost.¹⁷ Ta spočívá ve skutečnosti, že daňový subjekt za hodnotu, kterou v podobě daňové povinnosti státu odvede, neoddrží adekvátní protiplnění. *Daně jsou tedy ukládány bez ohledu na skutečnost, jakou míru veřejného prospěchu bude následně daňový subjekt sám pro sebe čerpat. Protiplnění u daní je tedy neuchopitelné, nelze jej přesně vymezit, či pojmenovat, o konkrétním protiplnění v pravém slova smyslu zde mluvit nelze.* Do kontrastu lze postavit jistou míru existujícího protiplnění u poplatků. Dále bychom mohli jako jeden z daňových znaků vymezit její neúčelovost, kdy prostředky, které daňové subjekty v rámci své daňové povinnosti na dani odvedou, nejsou určeny na financování konkrétního cíle, nýbrž plynou obecně jako příjem do příslušného veřejného rozpočtu. Ze samotné podstaty daňové povinnosti lze vyvodit nedobrovolnost daní, čemuž odpovídá povinnost k odvodu peněžních prostředků do veřejného rozpočtu, kterou má každý daňový subjekt. Splní tak zákonem stanovené podmínky, ale bez možnosti volby ohledně splnění, či nesplnění své daňové povinnosti. Pro legitimitu daňové povinnosti je zapotřebí, aby daňová povinnost byla uložena právním předpisem přijatým zákonodárným orgánem státu. Článek 11 odst. 5 Listiny základních lidských práv a svobod stanoví, že daně a poplatky mohou být v České republice ukládány pouze na základě zákona. *Tato právní norma je určujícím principem celého daňového práva.* Význam tohoto principu je nutno chápat nejen z pohledu státu, který k tomu, aby mohl uložit daňovému subjektu daňovou, či poplatkovou povinnost, musí získat dostatečný počet hlasů zákonodárců, volených zástupců lidu, a uložit tuto povinnost kvalifikovanou formou zákona, ale i z pohledu daňových subjektů. *Obecně lze říci, že zmocnění státu k uložení daňové povinnosti by mělo být uděleno předpisy nejvyšší právní síly. Důvodem je zásah do majetkových práv osob.* Za další znak, související se znakem neekvivalentnosti, lze označit nenávratnost daní. Z hlediska teorie finančního práva můžeme v této souvislosti zmínit tzv. nenávratnou metodu finanční činnosti.¹⁸ Za poslední ze znaků lze označit pravidelnost, resp. případovost daní, kdy podle konkrétního druhu daně je daňová povinnost plněna buď opakovaně

¹⁶LIPPROSS, Otto-Gerd. *Allgemeines Steuerrecht*. 11. vyd. Münster: Alpmann Schmidt, 2009, s. 10, ISBN 978-3-86752-037-9.

¹⁷ K tomu blíže viz KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 15-16, ISBN 978-80-7357-574-8.

¹⁸ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ A KOLEKTIV. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, s. 9, ISBN 978-80-7400-801-6.

(každoročně, měsíčně, čtvrtletně), nebo pouze v případě mimořádných okolností (dědictví, darování apod.). Již v minulosti v daňových soustavách dominovaly právě daně z příjmů, jelikož byly jistým příjmem, který *nebylo možno ze strany poplatníka ovlivnit*. U daní ze spotřeby je možné částečný vliv poplatníka – spotřebitele připustit, jelikož *do jisté míry může ovlivnit svá ekonomická rozhodnutí spojená se spotřebou*, zdanění příjmů při jeho vzniku však daňovému subjektu možnost usměrňovat výši daňové povinnosti nedává.

Daň z příjmů je tzv. univerzální důchodová daň. Jejím úkolem je postihnout zdaněním důchod ve formě příjmu poplatníka. Definici příjmu však v teorii najdeme spíše výjimečně, daňová legislativa se legální definici příjmu spíše vyhýbá, označuje pouze jeho formu - peněžní, nepeněžní, dosažený i směnou. Problematikou definice příjmu a důchodu se zabýval již na počátku minulého století prof. Karel Engliš, který ve snaze nalézt definici deklaroval pojem důchod tak: **„není celý příjem domácnosti ještě důchodem a že jím není ona část příjmu, která odpovídá nákladu spojenému se získáním příjmu“**.¹⁹ *Pojem důchod je nutno tedy od příjmu jednoznačně odlišit a lze ho pod pojem příjmu jaksi subsumovat*. V současné teorii je tato teze stále aktuální. Pro komplexnost je nutno doplnit další tvrzení Karla Engliše, a tj.: **„jedni definují důchod pramenem, jiní účelem jeho“**.²⁰ Z tohoto vyjádření je jednoznačně patrné, že v době Karla Engliše *neexistovala v teorii jasná shoda v otázce definice důchodu a tato shoda nepanuje v teorii ani nyní, a to ani co se týče definice příjmu*. Pokud se při úvahách necháme inspirovat poznatky finanční vědy, ztotožníme pojem důchod buď se spotřebou, která je jeho účelem, nebo s pramenem příjmu, jeho zdrojem.²¹ *Zde se nabízí otázka, která strana je určujícím činitelem pro důchod, zda jeho zdroj, nebo spotřeba. Spotřeba vykazuje v porovnání se zdrojem vyšší míru stability a lze ji rozčlenit na spotřebu konstantní, která je svým způsobem pro poplatníka spojena s uspokojováním základních potřeb, a spotřebu nahodilou, jako spotřebu příležitostnou, či nadstandardní. Z hlediska pramene důchodu převažují spíše prvky variability a proměnlivosti zdrojů, jelikož se mohou v čase měnit*. Též Adam Smith v polovině 20. století deklaroval mnohost zdrojů, nabývajících různých podob

¹⁹ ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků*. Praha : Fr. Borový, 1929, s. 117.

²⁰ ENGLIŠ, Karel. *Národní hospodářství*. 2. vyd. Praha: Fr. Borový, 1928, s. 373.

²¹ (Tamtéž s. 373 – 375).

ve formě mzdy, renty, nebo zisku společnosti. Jelikož zde existuje primárně určitá potřeba důchodu za účelem realizace spotřeby, a to bez ohledu na vůli poplatníka vždy minimálně spotřeby základní, je nutno pro její uspokojení zajistit dostatečný pramen důchodu, jeho zdroj. Karel Engliš dále podporuje tvrzení o účelu a spotřebě: **„pramenem veškeré dynamiky v účelovém souboru je účel, který chce být uskutečněn a vyvolává veškeré snažení, hledání, opatřování a upotřebení prostředků.“**²² Z výše uvedeného lze potvrdit tezi o spojení důchodu se spotřebou, což dokládá také soudobá daňová teorie, která chápe důchod jako zvýšení potenciálu pro uspokojování potřeb.²³ Pokud připustíme teorii spotřeby, mohli bychom *důchod definovat jako část příjmu, kterou obdrží poplatník po odečtení všech nákladů s příjmem souvisejících, za účelem realizace spotřeby. Příjem bychom pak mohli vyjádřit jako hodnotu představující majetkový přírůstek poplatníka před uplatněním souvisejících nákladů, neboli hodnotu, o níž se v okamžiku nabytí příjmu zvýšila hodnota poplatníkovy majetku oproti hodnotě jeho majetku před tímto nabytím.*

1.3 Význam daně z příjmů ve státě a pro harmonizaci

Pokud nahlédneme do moderní historie, v jejímž kontextu byla vytvořena daň z příjmů v dnešní podobě, je nutno poukázat především na komplikovaný vývoj pojetí této daně od výnosů ke spravedlnosti. Samotný počátek moderních dějin daně z příjmů v Evropě najdeme v období válek Napoleona. Již roku 1799 se objevila první obdoba daně z příjmů, navržená Britem Williamem Pittem, jež byla koncipována jako daň z celkového příjmu za účelem získání finančních prostředků na válečné tažení, nazývaná též jako válečná daň. Někdy je také nazývána daní, kterou byl Napoleon poražen. Roku 1806 prosadil tuto daň na německém území Karl Freiherr v podobě válečné progresivní daně z celkového příjmu. Po skončení válečných tažení roku 1814 byla jako válečná daň zrušena. Zásadní vliv na upuštění od této koncepce měla též Deklarace lidských a občanských práv a evropské prostředí ovlivněné Velkou francouzskou revolucí. Zajímavým byl vývoj daňové teorie v Prusku roku 1820, kdy přes odpor lidu byla provedena klasifikace daní a jejich rozdělení do pěti skupin

²² ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství: Svazek I.* 1. vyd. Praha: Melantrich a.s., 1937, s. 37.

²³ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika.* 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 169, ISBN 978-80-7357-574-8.

dle výše majetku poplatníka. Právě na území Pruska byla roku 1891 zavedena moderní daň z příjmů v dnešní podobě, následovaly daňové reformy, které prosadil Johannes von Miquel, jejich cílem bylo nastolit progresivní daň z příjmů.²⁴ Dalšími významnými mezníky vývoje daní jsou 20. a 30. léta minulého století. Na českém území je nutno v této souvislosti zmínit daňovou reformu provedenou roku 1927 Karlem Englišem, tehdejším československým ministrem financí. Daňová reforma se v mnoha ohledech odlišovala od vývoje v okolních zemích, trvala stále na koncepci daně z příjmů jako důchodové daně a daní výnosových.²⁵ Ze současného období je nutno zmínit daňovou reformu, jež se uskutečnila roku 1992. *Lze říci, že další reformní kroky, týkající se daně z příjmů a její koncepce, byly nikoli počiny finanční vědy, nýbrž představovaly spíše záměry politické.*

Ideální koncepce daně z příjmů usiluje o dosažení co možná nejvyšší míry daňové spravedlnosti.²⁶ K naplnění tohoto cíle je zapotřebí aplikovat komplexní přístup k dané problematice, který kombinuje jak hledisko objektivní, tak subjektivní. *Právě hledisko subjektivní spočívá ve schopnosti, či výkonnosti daňového poplatníka, neboli pracuje s principem únosnosti daňové povinnosti pro poplatníka.* Tu je nutno zvážit především, neboť hraje velmi významnou úlohu při dosažení daňové spravedlnosti.²⁷ *Daň z příjmů je koncipována na všeobecném základě, což se projevuje v povinnosti všech subjektů pobírajících disponibilní příjem odvádět tuto daň.* Německá a rakouská teorie v této souvislosti hovoří o existenci dvou esenciálních principů, z jejichž podstaty koncepce daně z příjmů vychází, a to principy univerzálnosti a úplnosti.²⁸ Pouze ve výjimečných případech stanoví zákon osobní či věcné osvobození od daně z příjmů, vztahující se na vybrané subjekty, či druhy příjmů, které by jinak podléhaly dani, z důvodu existence jisté míry veřejného zájmu, či vyloučí určitý druh příjmů ze zdanění úplně. Charakteristickým znakem daně z příjmů je dále aplikace syntetického modelu, jehož podstatou je zdanění důchodu jako celku, přičemž pramen

²⁴TIPKE, Klaus Johanna Hey, Joachim LANG, Roman SEER, Heinrich MONTAG a Johanna HEY. *Steuerrecht*. 18., völlig überarb. Aufl. Köln: O. Schmidt, 2005, s. 215 – 223, ISBN 35-042-0139-8.

²⁵ STARÝ A KOL., Marek. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 125. ISBN 978-80-87109-15-1.

²⁶BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 5. vyd. Heidelberg: C.F.Müller, 2002, s. 3, ISBN 3-8114-0809-7.

²⁷DAM, Henrik, GAM, Kjeld HEMMINGSEN a Jacob Graff NIELSEN. *Grundlæggende Skatteret*. 1. vyd. København: Wolters Kluwer, 2010, S. 48 – 50, ISBN 978-87-7762-818-4.

²⁸TIPKE, Klaus Johanna Hey, Joachim LANG, Roman SEER, Heinrich MONTAG a Johanna HEY. *Steuerrecht*. 18., völlig überarb. Aufl. Köln: O. Schmidt, 2005, s. 216, ISBN 35-042-0139-8.

důchodu nehraje pro zdanění rozhodující úlohu.²⁹ Dalším významným prvkem, který sehrává podstatnou roli v otázce daňové spravedlnosti, je otázka daňových sazeb. V evropských státech zpravidla sazby poměrné lineární, nebo progresivní, sazba pevná v případě daně z příjmů nenašla svého uplatnění.³⁰ Sazba poměrná lineární je určena stanoveným poměrem k základu daně, který zůstává shodný – lineární - bez ohledu na jeho výši. Protikladem této koncepce je sazba poměrná progresivní, jež se s výší základu daně naopak mění, vzrůstá. Zpravidla je v daňových sazbách aplikován model progresivně klouzavé sazby daně, vyznačující se mírnějšími přechody mezi jednotlivými daňovými pásmy, na rozdíl od sazby progresivně stupňovité, kde rozdíly jsou citelné. V praxi zpravidla nepoužívaným, nicméně z hlediska teorie neopomenutelným, je institut degresivní sazby daně, jež se s růstem výše daňového základu naopak snižuje.³¹ Daňová progresse u daně z příjmů je v právních úpravách doplňkem systému sociálního státu a najdeme ji v mnoha významných evropských státech jako Itálie, Francie, Německo, Polsko (až na výjimky), Rakousko, Belgie, Nizozemí, Velká Británie nebo Španělsko. Lineární model zdanění lze indikovat na Slovenku, nebo v České republice. Nastavení daňových sazeb úzce souvisí právě s výše uvedeným principem únosnosti, z něhož bychom mohli dále odvodit únosnost osobní, které nejlépe odpovídá daňová progresse, jakož i únosnost věcnou. Finanční věda vyslovila tezi, jejíž podstatou je požadavek na progresivitu daní osobních a proporcionalitu daní věcných. V dřívějším pojetí byla progresse pojímána jako hlavní znak osobního pojetí důchodové daně, zatímco proporcionalita představovala určitý všeobecný daňový axiom.³² Velmi zajímavě se o daňové proporcionalitě vyjadřuje prof. Engliš, jako o „*proporcionalitě škody, ve kterémžto případě by měla daň ve všech hospodářstvích způsobiti stejnou objektivní škodu v poměru k objektivnímu užítku, který byl získatelný za důchod daní nezkrácený*“.³³ Pokud se blíže zamyslíme nad tímto pojetím, je nutno s ním bezesporu souhlasit, neboť *daň je nutno chápat v korelaci k národnímu hospodářství a jeho mechanismům, jelikož odčerpává významnou část*

²⁹ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ A KOLEKTIV. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009, S. 158, 165, ISBN 978-80-7400-801-6.

³⁰ BOSI, Paolo. *Corso di scienza delle finanze*. 5. vyd. Bologna: Societa editrice il Mulino, 2010, s. 142 . 152, ISBN 978-88-15-13671-8.

³¹ ZUBAL'OVÁ A KOLEKTIV, Alena. *Daňové teorie a ich využitie v praxi*. I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2008, s. 37, ISBN 978-80-8087-228-3.

³² ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství: Svazek II*. 1. vyd. Praha: Melantrich a.s., 1937, s. 102-103.

³³(Tamtéž s. 90-91).

národního důchodu. Prof. Engliš považuje daně přímo za výtvar národního hospodářství státu.³⁴ Nelze proto při rozhodování o nastavení daňové povinnosti pouze jednostranně trvat na přístupu spočívajícím ve vizi zvyšování daní za účelem zlepšení situace hospodářství státu. Naopak neuvědomění si druhé stránky - důsledku takového jednání, jímž je nižší disponibilní důchod hospodářských subjektů, ať fyzických či právnických osob, jež tak nemohou na straně domácností realizovat nákup dalšího zboží a služeb, či v případě podniků provádět investice, zvyšovat počet zaměstnanců, nebo najít odbyt pro své výrobky a tím podpořit ekonomický růst i celý systém národního hospodářství a v konečném důsledku též přirozeným způsobem získat větší příjmy a z nich do státní pokladny odvést daň, je velkou chybou mnoha současných států, které se zvyšováním daňového zatížení snaží získat finanční prostředky pro úhradu státních dluhů a stabilizaci hospodářského sektoru. V konečném důsledku však způsobují svými zásahy ještě vyšší škody v systému hospodaření státu. Daň z příjmů je tak nutno označit jako daň s vysokým potenciálem účinku na národní hospodářství.³⁵ V této souvislosti lze zmínit již výše uvedenou daňovou reformu Karla Engliše, jež provedla za účelem podpory podnikání a hospodářského růstu snížení výdělkové daně velkým podnikům, jakož i snížení daní důchodových, přičemž jedním z cílů reformy bylo též zvýšení státních příjmů.³⁶

Problematika daně z příjmů je však tématem, které je aktuální bez ohledu na konkrétní politické uspořádání země, neboť je to skutečnost výrazně ovlivňující politické, ekonomické a sociální poměry, a to z mnoha různých aspektů. Zatížení fyzických, jakož i právnických osob daní z příjmů je jedním ze stěžejních prvků, které nejvíce dopadají na obyvatelstvo a ovlivňují jejich ekonomické chování, sociální standard a politické rozhodování. V době, kdy globální ekonomická krize, která započala roku 2009, vstoupila na evropskou půdu a i po několika letech stále ohrožuje stabilitu národní ekonomiky a veřejných financí velkého počtu členských států Evropské unie (a současně členů Evropské měnové unie), pod hrozbou státního bankrotu nutí státy k provedení mnoha změn v daňové oblasti, se úloha daní z příjmů

³⁴ ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství: Svazek II*. 1. vyd. Praha: Melantrich a.s., 1937, s. 91.

³⁵ TIPKE, Klaus; JOHANN A. HEY, JOACHIM LANG, ROMAN SEER, HEINRICH MONTAG A JOHANN HEY. *Steuerrecht*. 18., völlig überarb. Aufl. Köln: O. Schmidt, 2005, s. 216 s. 217, ISBN 35-042-0139-8. s. 217

³⁶ STARÝ A KOL., Marek. *Dějiny daní a poplatků*. 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 125. ISBN 978-80-87109-15-1.

ve státě stává stále diskutovanějším tématem. Daň z příjmů je v daňových soustavách jednou z nejvýznamnějších daní. *Právo určit a uložit daňovou povinnost je pokládáno členskými státy za stále výsostné právo vykonávané v rámci svrchovanosti a suverenity každého členského státu. Z tohoto důvodu se právě problematika daní z příjmů stala objektem sporů členských států v souvislosti s propagací myšlenky harmonizace právní úpravy členských států.*

2. Harmonizace a její podstatné rysy

2.1 Pojem harmonizace v historii a současnosti

První myšlenku, kterou bychom mohli považovat v jistém smyslu za zárodek evropských harmonizačních tendencí, je nutno hledat na prvopočátku evropské integrace jako takové. Harmonizace, ve smyslu konverzních tendencí v oblasti práva v dotčených státech, je s integrací neodmyslitelně spjata, dá se říci, že se jedná v jistém smyslu o vzájemně se ovlivňující spojité nádoby. Harmonizace je nástrojem, cílem i prostředkem integrace, jejíž realizace je právě provedením harmonizace podmíněna. Nelze si představit integraci bez provedení harmonizace. Počátky integračních tendencí je nutno hledat již ve středověku, kdy lze zaznamenat první proklamaci této myšlenky králem Jiřím z Poděbrad. Jiří byl moudrým a mírumilovným vládcem, který si již ve své době dokázal plně uvědomit hodnotu, ukrývající se ve vzájemné spolupráci států a v jejich seskupení za účelem dosažení a posílení stability, míru a hospodářského postavení - hodnotu integrace a harmonizace, a právě právo je cestou harmonizace prostředkem, s jehož pomocí lze těchto cílů dosáhnout. Pro svůj záměr získal tento významný český panovník polského a francouzského panovníka. Vznešené integrační snahy Jiřího z Poděbrad v letech 1462 – 1464 však narazily v Evropě na jisté dílčí mocenské zájmy, které se takové formy spolupráce velmi obávaly, neboť dovršení integrace by jim nedovolilo jejich vlastní zájmy prosadit, jelikož evropské státy by se cestou harmonizace staly silným nadnárodním subjektem sledujícím společné cíle a dílčí mocenské zájmy by tak ztratily svůj vliv. Představitelem opozice a subjektem, jehož přístup k integraci byl klíčovým vzhledem k jeho vlivu a moci na evropské panovníky v tehdejší době, byl papež Pius II., který z obavy nad narušením svého silného postavení vyvíjel nátlak na panovníky evropských zemí, aby od myšlenky

integrace odstoupili, čehož také v pozdější době dosáhl. Papež, podporující spíše odstředivé tendence tehdejších evropských států, dosáhl svého, panovníci evropských zemí, kteří původně účast svého státu na integraci přislíbili, pod vlivem papeže nakonec od myšlenky ustoupili. Od této doby po celá staletí myšlenka integrace zůstala téměř nepovšimnuta. *Lze si položit otázku, jak by Evropa vypadala dnes, kdyby tehdejší snahy Jiřího z Poděbrad došly svého naplnění? K zamyšlení se nabízí i další myšlenka, zda by touto integrací nebylo možno zabránit temným obdobím, kterých Evropa prožila ve svém vývoji již několik, ať to byla tažení Švédů, války Napoleona, nebo válečná střetnutí v 1. a 2. světové válce.* Integrační myšlenky však lze zaznamenat také na počátku 20. století, v období po 1. světové válce. Za všechny lze zmínit práci R. Coudenhove–Kalergiho s názvem Paneuropa, jež byla vydána roku 1923 a v níž nastiňuje svou představu integrace Evropy a vyslovuje myšlenku vytvoření Spojených států evropských. Opět však nenašel pro svůj záměr dostatečnou podporu ze strany vládnoucích evropských představitelů. V souvislosti s projektem Paneuropy byla významná také činnost Francouze Aristide Brianda, který tento záměr značně podporoval a prosazoval vznik Evropského federativního svazu. *Avšak právě až po 2. světové válce, kdy evropské státy prošly krutou válečnou porobou, a hledaly poučení a cestu z válečného marasmu, se v Evropě vytvořilo nečekaně příznivé klima pro opětovný pokus o integraci.* Před koncem druhé světové války se objevují mnohé názory a podněty na vytvoření pevného harmonického seskupení států, spolupracujících v rovině ekonomické, politické a právní, které by sjednotilo evropské státy a sdružilo do nadnárodní entity, která by svou silou a rozměry dosahovala velmocenského postavení USA. V té době dochází též k rozhodování, jaká forma integrace by byla k dosažení takového cíle nejvhodnější. Ústředním pojmem koncepce nového integračního uskupení se stala supranacionalita, neboť *pokud usilují evropské státy o vytvoření seskupení, které by bylo nadáno reálným potenciálem cíle protiváhy USA dosáhnout, je nutno, aby působilo na nadnárodní úrovni, tedy bylo nadáno pravomocemi ve vztahu ke svým členům, bylo postaveno nad tyto státy.* Osobnostmi, jimž lze na integraci připsat nejvýznamnější podíl, jsou Jean Monnet a Robert Schuman.³⁷ Realizace supranacionality však vyžadovala, aby se členové tohoto Společenství ze své vlastní vůle vzdali části svých svrchovaných práv a odevzdali

³⁷ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 19. ISBN 978-80-87212-60-8.

je do rukou nově vzniklého integračního seskupení, jemuž budou státy co do rozsahu cílů tohoto Společenství podřízeny a přijmou a realizují jeho kroky, požadavky a právo i navzdory svým dílčím zájmům, tedy proti své vůli. A právě touto myšlenkou, na jejímž základě byla Evropská společenství (dnešní EU) založena, je zapotřebí se, ve vztahu k harmonizaci zvláště, zabývat. Pro dosažení cílů nadnárodního uskupení bylo od prvopočátku zapotřebí myšlenku harmonizace podporovat v mnoha ohledech. Tato harmonizace byla prováděna postupně, a to jednak z důvodu počáteční značné diverzity mezi právními úpravami členských států, jednak též za účelem jisté legitimizace a ospravedlnění některých harmonizačních opatření do té míry, aby pro tyto kroky bylo nejprve vytvořeno určité společenské klima, umožňující akceptaci a přijetí některých právních zásahů, právě i proti vůli dotčených členských států.

Evropská unie, v současné podobě 27 členských států, dosáhla harmonizace ve většině sféry právního prostředí a vytvořila v duchu supranacionality určitý rámec, v němž se mohou právní předpisy členských států pohybovat. *Harmonizace dnes již prostupuje právo občanské, obchodní, trestní, právo životního prostředí apod., ale právo daňové zůstává řešeno harmonizací pouze okrajově, lze říci polovičatě. Důvodem pro tento přístup je, že na rozdíl od ostatních právních odvětví, která se dotýkají spíše státních občanů, zasahuje právo daňové přímo do základní sféry existence a fungování každého členského státu, představuje sféru zásadního významu. Právo daňové jde ruku v ruce s právem rozpočtovým, jelikož daně jsou základem příjmové stránky veřejných rozpočtů. Tato skutečnost jasně deklaruje též význam finančního práva v právním řádu jako oboru obě subodvětví daňového a rozpočtového práva zastřešujícího. Právě v obavách o možnost zásahů do svého daňového práva a v možných důsledcích jeho harmonizace pro právo rozpočtové se skrývá pramen odmítání daňové harmonizace. V EU bylo v nedávné době aktuálním rozhodování o přijetí paktu o fiskální stabilitě členských států. Před jeho přijetím probíhala mnohá jednání, která však nakonec vedla k přijetí paktu 25 členskými státy, stranou zůstala pouze Česká republika a Velká Británie. V rámci jednání se však ukázalo, že souhlas s přijetím tohoto právního předpisu je ze strany mnoha států motivován spíše než snahou po harmonizaci, buď velmi špatným stavem jejich veřejných financí, který je nutí vznést požadavek na finanční pomoc od EU, nebo jejich členstvím v Evropské měnové unii. Na soudobé dluhové krizi se jasně ukázalo, že právě vysoká*

citlivost členských států na harmonizaci práva rozpočtového a daňového a s tím ruku v ruce jdoucí neochota připustit působení supranacionality EU též v těchto státních sférách a odmítnutí podřídít se pravidlům EU v konečném důsledku zřejmě právě ke vzniku dluhové krize přispělo.

Existence vnitřního trhu vede k velmi vysokému stupni propojenosti národních ekonomik členských států, pokles na trhu jednoho členského státu se tak okamžitě projeví propadem trhu dalších členských států. Finanční právo a ekonomie však znají nástroje, které mohou takovému poklesu zabránit. *Díky neochotě členských států k dostatečné harmonizaci těchto pravidel však není umožněno, aby dotčené zásady byly aplikovány na centrální úrovni EU, čímž dochází k jejich aplikaci pouze jednotlivými členskými státy, což však v konečném důsledku vede k dalšímu prohlubování problémů. Pokud by tedy členské státy již dříve přistoupily k harmonizaci rozpočtového a daňového práva, bylo by tak možno vzniku dluhové krize buď efektivně zabránit, nebo její dopady zmírnit a realizovat rychlejší a efektivnější cestu k opětovnému hospodářskému růstu. Pouze jasná a jednotná společná pravidla pro státní rozpočty a daně, určená evropským právem, umožní státům v podmínkách propojené evropské ekonomiky efektivně řídit své finance.*

Historie postupuje a vrací se zpět v určité spirále, proto je zapotřebí ji zkoumat též ve vztahu k současnosti, aby bylo možno detekovat zlomové momenty, jejichž řešení se z historického hlediska ukázalo jako nesprávné, a takových kroků se pokusit v současné době vyvarovat. Bohužel Evropská unie a její členské státy se nad touto myšlenkou nezamýšlejí a opět se nechávají ovládat dílčími zájmy. Neznalost historie často přináší neschopnost poučit se z chyb svých předchůdců. Na nedávných summitech EU byly vysloveny dokonce myšlenky o možném rozpadu EU, pokud by se v otázkách rozpočtů a řešení státních dluhů EU neshodla. Dnes je již EU ve svém vývoji, oproti vývoji spolku Jiřího z Poděbrad, mnohem dále, její úplný rozpad tedy nyní není hlavní hrozbou. *V současné době se v otázkách daňové harmonizace nejedná jen o dílčí zájem jedné osoby, jako kdysi papeže, ale o dílčí zájmy jednotlivých členských států, mezi nimiž se co do velikosti, ekonomické vyspělosti, právní či politické kultury vyskytují velké odlišnosti. Daňová harmonizace by přitom mohla být jedním z faktorů, přispívajících k vyřešení globální krize veřejných financí evropských států.*

2.2 Význam a cíle harmonizace

V oblasti daňových systémů i konkrétních daňových soustav států můžeme v posledním desetiletí zaznamenat poměrně významný vývoj. Posun, spočívající především ve sblížení daňových předpisů jednotlivých států, je v oblasti našeho právního řádu patrný zejména po vstupu České republiky do Evropské unie roku 2004. *Pojem harmonizace práva v Evropské unii je možno vyložit jako postupný proces, v jehož rámci dochází k přibližování vnitrostátních právních řádů členských států a jejich jednotlivých částí. Proces harmonizace probíhá ruku v ruce s dotvářením vnitřního trhu do jeho úplné podoby s cílem odstranění rozdílů v právních úpravách, které brání správnému fungování vnitřního trhu. V souvislosti s postupným rozšiřováním Evropského hospodářského společenství vznikem celní unie, společného trhu mezi členskými státy a vývojem Evropské unie do podoby tak, jak ji známe dnes, se 27 členskými státy a v podmínkách stále vrůstající a rozmáhající se globalizace, vzniká potřeba mnoha změn také na poli daňové politiky. „K faktorům podmiňujícím členitost daňové soustavy patří hlavně: velikost státu, organizační členění státu (zda jde o stát unitární a složený), forma a intenzita zapojení státu do mezinárodních integračních procesů.“³⁸. Právě faktor integračních procesů, které probíhaly v Evropě na konci 20. a na počátku 21. století, lze označit z hlediska vývoje v oblasti daňové za nejvýznamnější. Velikost státu i jeho organizační členění můžeme pokládat v tomto ohledu za vedlejší, ne však nevýznamný faktor.*

Konverzní tendence nelze zaznamenat pouze v členských státech Evropské unie a není možno je spojovat jenom s implementací právních předpisů unie do právních řádů členských států. Tyto tendence jsou způsobeny celosvětovými faktory, které s sebou přináší globalizace světového hospodářství. Domnívám se, že dnes již žádný ze států nemůže svůj právní řád chápat zcela izolovaně. Nejen v Evropě, nýbrž i ve světě jako celku se rozmáhá snaha o zvýšení flexibility, migrace obyvatelstva za prací, snaha o zvýšení mobility kapitálu obchodních společností a zjednodušení možností jejich vzniku a fungování. „Daně jsou produktem politiky a představují jeden

³⁸ STARÝ, Marek. *Dějiny daní a poplatků*. 1. Praha: Havlíček Brain Team, 2009. Daně a poplatky v Československu v letech 1945-1992, s. 161. ISBN 8087109155.

*z nejdůležitějších nástrojů řízení hospodářství státu.*³⁹ S tímto názorem je možno se ztotožnit i v případě, kdy se omezíme pouze na problematiku daní z příjmů, neboť s výjimkou daně z přidané hodnoty a daní spotřebních *lze považovat daň z příjmů za jednu z nejvíce politizovaných daní vůbec.* Tato daň nabývá na významu i v současné době ekonomické stagnace. *Pokud v době, kdy národní hospodářství je ve fázi recese, domácnosti i firmy mají tendenci své peníze spořit. Vláda nastaví svou politiku cestou ke snížení daňového zatížení příjmů, umožní tak domácnostem více utrácet, což přinese právnickým osobám odbyt pro jejich výrobky a dovolí tak opět zvýšit celkový objem výroby, přijmout nové zaměstnance, kteří budou rovněž odvádět daň ze svých příjmů, jakož i realizovat zamýšlené investice.* Konverze právních řádů a vysoká míra flexibility však vedla ke zvýšení citlivosti na změny v právní úpravě států. V opačném případě, pokud by stát přistoupil ke zvýšení daňového zatížení obyvatelstva, vedlo by takové opatření *k odchodu podniků do států, jejichž právní úprava je pro podnikatele výhodnější.* Na druhé straně je tedy nutno podotknout, že právě sblížování právních řádů v tomto ohledu k takovému chování však napomáhá.

Z hlediska existence a fungování vnitřního trhu je řešení otázky harmonizovaného zdanění velmi zásadním a aktuálním tématem. Absence předpisů evropského daňového práva v oblasti přímých daní je pocíťována nejvíce v oblasti zdanění právnických osob. K tomu, abychom mohli nalézt co nejvhodnější cestu k nastavení harmonizované právní úpravy, je zapotřebí identifikovat problémy, k jejichž vyřešení by měla harmonizovaná právní úprava směřovat. Obecně lze identifikovat mnohé negativní jevy spojené s neexistencí jednotné právní úpravy, mezi nimiž lze zmínit zejména: vysokou administrativní zátěž jak pro daňové subjekty, tak pro správce daně, časté případy nadměrného daňového břemene a dvojího zdanění, vysoké náklady spojené s pravidly pro transfer pricing a metodou tržního odstupu, omezení zápočtu ztrát v přeshraničním měřítku, fórum shopping. Pokud se však zabýváme problematikou harmonizace a jejími jednotlivými aspekty, je zapotřebí zodpovědět také otázku existence právního základu pro uskutečnění harmonizace v oblasti přímých daní.

³⁹ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha : Linde, 2008. 98 s. ISBN 9788072017454.

2.3 *Metody přístupu k harmonizaci přímých daní*

Na počátku úvah o harmonizaci je důležité přistoupit nejprve k volbě správné metody a způsobu provedení harmonizace. Metody přístupu k harmonizaci můžeme třídít podle několika kritérií.

2.3.1 **Daňová harmonizace z hlediska pramene práva**

První z přístupů je spojen s *právní formou a způsobem, jejichž prostřednictvím by proces harmonizace přímých daní měl být uskutečněn*. Z hlediska právní formy můžeme rozlišit jednak harmonizaci cestou legislativních aktů orgánů EU, jednak cestou judikatury Soudního dvora Evropské unie. Někdy bývá toto dělení označováno též jako harmonizace pozitivní a negativní⁴⁰, nebo se mluví o tzv. pozitivní a negativní integraci.⁴¹ Harmonizace cestou legislativních aktů a její vtělení přímo do legislativy se jednak z hlediska právní jistoty, jednak z hlediska dosažení skutečného stavu souladnosti legislativy členských států jeví jako nejvhodnější metoda přístupu. Výčet legislativních aktů, v jejichž formě mohou orgány EU pro výkon pravomocí Unie přijímat právní předpisy, je uveden v článku 288 SFEU (bývalý článek 249 Smlouvy o ES). Nejrigidnější formou jsou nařízení, která jsou právním normativním aktem obecné povahy, zavazující své adresáty v plném rozsahu. *Výhodou nařízení z hlediska harmonizačního cíle je jeho závaznost a přímá použitelnost ve všech členských státech EU*, a to jak z hlediska států, tak jednotlivců. Pokud bychom tedy chtěli zachovat vnitrostátní zásadu zákonnosti ukládání daňové povinnosti, *bylo by zapotřebí učinit kroky k harmonizaci přímých daní cestou nařízení*. Z hlediska jeho přímé závaznosti se jeví tato forma právního aktu pro harmonizaci přímých daní z teoretického hlediska za ideální. Nejen v oblasti daňové, ale ve většině harmonizovaných odvětví se však osvědčila též druhá možná varianta, směrnice. Přijetí směrnice je podrobena ve většině případů dostatečně rigidní proceduře, ovšem vzhledem k závaznosti směrnice pouze co do výsledku a ponechání volby formy a prostředků na členských státech, zvolí členský stát vždy takovou formu, jež je z hlediska práva daného státu pro takový krok

⁴⁰ Srov. NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Aspi,a.s., 2005. s. 15, ISBN 80-7357-142-0.

⁴¹ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2004, s. 70, ISBN 80-7179-857-6.

potřebná.⁴² Základní odlišností je závaznost pouze ve vztahu ke členským státům, nikoli k jednotlivcům. Směrnice je nicméně nejčastější formou, v níž jsou právní předpisy ve státech EU harmonizovány, a představuje dostatečný ekvivalent právní formě zákona. *Poslední tři možné formy se z hlediska harmonizace jeví jako zcela nepřijatelné.* Rozhodnutí je právním aktem individuální povahy, vztahujícím se a zavazujícím pouze členské státy, jimž je určeno. Za právní akty však již nepovažujeme doporučení a stanoviska, která se nevyznačují ani právní závazností a jejich role je spíše podpůrná. *Mám za to, že limitem a omezujícím činitelem harmonizace přímých daní cestou legislativních aktů EU je převažující požadavek na jednomyslnost členských států, která je nutná k přijetí těchto aktů orgány EU.* Právě z důvodu velké obtížnosti dosažení konsensu členských států harmonizace přímých daní dosud nebyla v reálné podobě uskutečněna.

Absenci tohoto legislativního postupu tak musí v praxi vyvažovat rozhodovací činnost Soudního dvora Evropské unie. *Namísto legislativních aktů se tak role harmonizačního činitele byly nuceny zhostit akty aplikace práva. Na tomto místě je nutno zvážit otázku obecné závaznosti rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie a jeho možnosti dotvářet právo.* Úlohu soudního dvora Evropské unie je nutno spatřovat též v zajištění jednotného výkladu práva EU tak, jak to praví článek 267 SFEU. Soudní dvůr je soudním orgánem nadnárodní povahy v rámci EU, jež svými akty specifikuje, vykládá obsah právních předpisů Unie. Výklad soudního dvora a jeho závaznost je podpořena též povinností loajality uvedené v článku 4 Smlouvy o EU i článkem 19 SEU, který jasně stanoví, že Soudní dvůr zajišťuje dodržování práva při výkladu a provádění Smluv. O závaznosti výkladových stanovisek SDEU pro členský stát tak nemůže být pochyb. Jasně pravidlo pro odpovědnost členských států vůči SDEU vychází z článku 258 ve spojení s článkem 260 SFEU.⁴³ Rovněž soudy členských států mají povinnost aplikovat právo v souladu s názorem Soudního dvora. *Role judikatury při harmonizaci přímého zdanění je v dnešní době velmi významná, lze říci, že soudní dvůr provádí prostřednictvím svých rozhodnutí tzv. negativní daňovou harmonizaci, která se promítla již do daňových soustav některých členských států*

⁴² TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 79, ISBN 978-80-87212-60-8.

⁴³ (Tamtéž s. 99 -100).

nutností zapracovat požadavky vyplývající z rozhodnutí Soudního dvora.⁴⁴ I přes tuto skutečnost však *nelze úlohu Soudního dvora při harmonizaci přeceňovat, jelikož nedisponuje dostatečnými nástroji k tomu, aby bylo dosaženo souladného stavu daňové legislativy ve všech členských státech, a není ani vhodné stavět Soudní dvůr do role substitučního zákonodárce*, nahrazujícího svými akty aplikace práva nečinnost v oblasti tvorby legislativních právních aktů. Právě na současném stavu se jasně ukazuje negativní důsledek soustavného odmítání daňové harmonizace členskými státy. Lze tedy říci, že *z hlediska pramene práva je pro provedení harmonizace přímých daní vhodné zvolit formu směrnice nebo nařízení, spíše se soustředit na vyjednávání mezi členskými státy a na nastavení parametrů návrhu tak, aby vycházel ze současné legislativy členských států a zohledňoval jejich potřeby, aby bylo možno pro přijetí takového legislativního aktu získat dostatečnou podporu, namísto tvrdošíjného odmítání reálné potřeby harmonizace vedoucí k potřebě jejího řešení prostřednictvím soudních sporů.*

2.3.2 Harmonizace přímými nástroji a harmonizace zprostředkovaná

Přímým nástrojem harmonizace rozumíme *sblížení právních předpisů daňové legislativy, tedy provedení harmonizace přímo v rámci ustanovení upravujících přímé zdanění cestou směrnice či nařízení, avšak odlišuje se právě akcentem na harmonizaci přímo cílenou na daňové právo*. V jistém smyslu tak částečně splývá harmonizace přímými nástroji s harmonizací provedenou za pomoci legislativních aktů orgánů EU. Lze ji také označit jako *harmonizaci zjevnou*, v níž zákonodárce jasně deklaruje svůj cíl spočívající ve sblížení daňového práva členských států. Harmonizaci zprostředkovanou lze vyložit jako sblížení právních předpisů nikoli přímou cestou legislativních aktů týkajících se pouze daňového práva nebo obecně jediného právního odvětví, nýbrž prostřednictvím ustanovení harmonizujících právní odvětví jiná, obsahově související. Tento způsob zprostředkované harmonizace lze zaznamenat především v oblasti daně z příjmů právnických osob. Prostředkem se zde stávají harmonizační ustanovení předpisů účetních, nebo práva obchodního. *Lze tedy pozorovat harmonizaci v novém světle, nikoli pouze jako sblížení práva jednoho právního*

⁴⁴ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Aspi,a.s., 2005. s. 15, ISBN 80-7357-142-0.

odvětví, nýbrž harmonizace jako konverze několika souvisejících, navzájem se ovlivňujících právních odvětví. Takovou harmonizaci však lze označit jako skrytou, která zpravidla sleduje dosažení jiného cíle, než je konverze daňového práva. Společným jmenovatelem obou typů harmonizace je však odstranění legislativních překážek tvorby a fungování vnitřního trhu.⁴⁵

2.3.3 Třístupňový proces harmonizace

Harmonizaci nelze chápat jako veličinu statickou, nýbrž je důležité uvědomit si její *hledisko dynamické*. Jedná se o určitý proces, který dosahuje na každém svém stupni jiné míry intenzity sblížování právních předpisů. Prvním stupněm je situace, kdy daňová legislativa je plně v rukou jednotlivých členských států, což vede k velké diferenciaci mezi jednotlivými právními úpravami. *S tímto stavem se lze spokojit pouze v počátečních fázích integrace, jelikož je pro dosažení společných cílů naprosto nevyhovující.* Pokud zvážíme danou situaci z pohledu Evropské unie, tak bez ohledu na vůli členských států je nutno jasně deklarovat, že *již samotným přijetím Smlouvy o založení Evropských společenství se Evropská unie (tehdejší Evropská společenství) a její členské státy posunuly na stupeň druhý.* Druhou fází je tak současná situace, v níž se Evropská unie nachází, kdy část právní úpravy již byla podrobena procesu harmonizace a část právní úpravy byla ponechána na úpravě cestou vnitrostátní, tedy konkrétně došlo k provedení rozsáhlé harmonizace oblasti daní nepřímých, a to ustanoveními primárního práva. V opozici k tomu byly daně přímé harmonizovány jen velmi okrajově.⁴⁶ *Otázkou však je, jak postupovat nyní v situaci, kdy členské státy odmítají pokračování tohoto procesu a kdy jeho přirozenému vývoji naopak uměle brání, abychom dospěli do třetí, závěrečné fáze spočívající v harmonizaci obou okruhů daňového práva. Zde bychom mohli zvážit dvě možnosti řešení, jednak přístup represivní, jednak přístup motivační. Represivní model lze ihned označit jako zcela nepřijatelný. Domnívám se, že představa donucení států k přijetí harmonizované právní úpravy pod hrozbou sankce je zcela scestná a naprosto cizí samé podstatě a principům, na nichž je Evropské unie a její fungování založeno. Jednomyslnosti v Radě nelze*

⁴⁵ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Aspi,a.s., 2005. s. 16, ISBN 80-7357-142-0.

⁴⁶ (Tamtéž s. 13).

dosáhnout ani jakoukoliv formou nátlaku. Represi je nutno zcela opomenut, ale spíše se zaměřit na přístup motivační. Musíme motivovat členské státy k tomu, aby se staly myšlenkou harmonizace přímých daní přístupnými, v ideálním případě o ni samy usilovaly, čehož lze dosáhnout pouze tehdy, kdy model harmonizace daně z příjmů bude nastaven tak, aby nebyl žádný z členských států jeho přijetím znevýhodněn a současně aby se stal pro státy ve svém důsledku výhodnější, než současný model vnitrostátní. Třetím stupněm harmonizace, který bohužel dosud nebyl dosažen, je situace, kdy unijní právní úprava zcela zahrnuje věcnou působnost v oblasti daňové právní úpravy. Právní úpravy členských států jsou tak potlačeny ve prospěch právní úpravy unijní, pravomoc určovat daňovou právní úpravu je tak plně převzata do rukou EU. Zajímavé však je zamyslet se též nad některými hybridními stupni harmonizace, jelikož pokud se ukáže jako nedosažitelné získat podporu členských států pro klasickou třístupňovou harmonizaci, je nutno (v souvislosti s tvorbou motivačního modelu harmonizace), otevřít prostor pro inovace a nové přístupy v oblasti metod právní úpravy. Jeden z těchto přístupů již Evropská komise zvolila. Je to metoda volby práva, někdy nazývaná též jako metoda opční.⁴⁷ Tento přístup vychází z myšlenky paralelní existence vnitrostátního a harmonizovaného modelu vedle sebe. Subjektem nadaným právem volby je pak buď členský stát, nebo samotný daňový subjekt. Tato metoda, i když není pro harmonizaci ve své čisté podobě zcela ideální, se jeví jako *rozumný kompromis, který by mohl působit jako určitý zkušební mechanismus vedoucí k objevení výhod harmonizace daňovými subjekty nebo samotnými členskými státy*. Ještě zásadnějším kompromisem by byla modifikovaná podoba harmonizace minimální,⁴⁸ pouze ve velmi omezeném okruhu působnosti, vyžadující přijetí harmonizačních prvků zpravidla v méně významnějších otázkách a v celém zbývajícím rozsahu ponechávající zcela volné rozhodování svrchované pravomoci členských států v otázkách daně z příjmů. Třetím z hybridních přístupů, jež skýtá velké výhody a lze ho označit jako nový prostor pro harmonizaci, je model alternativní.⁴⁹ Z tohoto přístupu vychází též níže uvedená koncepce „Trojmodulu harmonizace daní z příjmů“. *Smyslem je nabídnout státům flexibilní alternativní přístup k harmonizaci přímých daní, takový, jaký by ony samy*

⁴⁷ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2004, s. 74, ISBN 80-7179-857-6.

⁴⁸ (Tamtéž).

⁴⁹ (Tamtéž).

zvolily na své národní úrovni, ale předložit jim ho právě v rovině harmonizace. Tedy nespazovat jejich suverenitu a potřeby, ale naopak umožnit jejich plnou realizaci. Domnívám se, že je zapotřebí vycházet z obecného, nezbytného, pro všechny státy společného harmonizačního základu, avšak současně nabídnout každému několik alternativ, z nichž si bude moci vybrat tu, která pro jeho podmínky bude co nejlépe odpovídající. V rámci těchto přednastavených alternativ umožnit státům v mezích stanovených intervalů další volbu konkrétních prvků, které by však měly možnost měnit v závislosti na skutečném a očekávaném vývoji tak, jak by to přirozeně učinily samy ve svém právu vnitrostátním. K tomu blíže viz též zásada flexibility (bod 2.4.3.).

2.4 Základní zásady harmonizace přímých daní

2.4.1 Soulad s cíli a potřebami vnitřního trhu

Při tvorbě harmonizované právní úpravy je nutno dbát první, určující zásady celého harmonizačního počínání, jíž je požadavek, *aby harmonizovaná právní úprava v oblasti přímých daní vedla k dosažení cílů tvorby a fungování vnitřního trhu a byla navržena tak, aby umožnila odstranění všech jeho překážek v daňové oblasti. Vnitřní trh je završením postupného procesu regionální hospodářské integrace, jehož vytvoření předchází tři předběžné fáze – zóna volného obchodu, celní unie a společný trh. Právě společný trh jako předstupeň trhu vnitřního je pro vývoj integrace stěžejním. Jeho podstatou je zabezpečení volného prostoru, v němž bez omezení mohou probíhat toky zboží, služeb, kapitálu, ale též pracovních sil. Přínosem takového stavu je možnost alokovat zdroje (výše uvedené výrobní faktory) a realizovat tvorbu hodnot v místě, kde jsou pro konkrétní typ výrobní činnosti nebo poskytování služby nejprůhodnější podmínky, čímž je zabezpečeno efektivní využití zdrojů. Společný trh však současně stále respektuje odlišnosti mezi jednotlivými členskými státy. Vnitřní trh jde v myšlence integrace ještě o stupeň dále a zakládá svůj mechanismus na principu zcela propojeného trhu, který přes skutečnost, že zahrnuje několik členských států, vykazuje znaky typické pro stát jediný. Vnitřní trh tedy stírá hranice pohybu výrobních faktorů mezi členskými státy, sjednocuje trhy jednotlivých členských států do jediného trhu Unie. K tomu, aby mohl efektivně fungovat a jeho dotvoření a sjednocení mohlo být realizováno, je nezbytná podpora ze strany právní úpravy. Právě otázka přímého*

zdanění sehrává na cestě k vytvoření takového trhu zásadní úlohu. Při tvorbě harmonizované právní úpravy je tak zapotřebí dosáhnout naprostého souladu s potřebami vnitřního trhu a ty vzít také jako určující co do jejího stupně a rozsahu. Na cestě k vnitřnímu trhu již Evropská unie uskutečnila dlouhou cestu, v jejímž rámci postupně provedla zrušení kontroly na státních hranicích mezi členskými státy v rámci tzv. Schengenského systému, čímž umožnila volný pohyb osob přes hranice bez jakéhokoliv omezení. Umožnila také nostrifikaci dokladů o vzdělání, provedla liberalizaci služeb a kapitálu, sjednotila normy technické, veterinární, odstranila všechny překážky volného pohybu zboží apod. Soudní dvůr ve svém rozhodnutí ve vztahu k vnitřnímu trhu též jasně deklaroval snahu EU o eliminaci všech bariér unijní ekonomiky za účelem sjednocení trhů členských států do trhu jediného, a to v podmínkách co nejvíce se blížících ideálu vnitřního trhu.⁵⁰ Neopomenutelným krokem bylo též vytvoření měnové unie a zavedení jednotné měny EURO. V 70. letech minulého století, kdy Evropská unie měla ještě menší členskou základnu než je tomu nyní, se objevily první problémy s harmonizací. *Cesta k dosažení vnitřního trhu se komplikovala z důvodu snahy členských států zachovat si svá výsostná práva.* Vývoj dospěl tak daleko, že roku 1985 se dokonce předseda Komise Jacques Delors vyslovil pro opuštění harmonizace třetího stupně a vyjádřil ve prospěch harmonizace, v níž si členské státy zachovávají svou vlastní právní úpravu. Harmonizace byla tedy řešena cestou vzájemného uznání jednotlivých právních úprav členských států.⁵¹ Orgánům Evropské unie nezbylo (tehdejších ES) tedy nic jiného, než jít cestou nejmenšího odporu. *Mám za to, že toto řešení je však pouze polovičaté a odpovídá nikoli vnitřnímu trhu, nýbrž stupni trhu společného. Faktem však je, že vnitřní trh lze dotvořit pouze cestou reálné harmonizace. Aby bylo možno dosáhnout těchto cílů, je nutno trvat na harmonizaci vycházející z potřeb a cílů vnitřního trhu a na tento požadavek za žádných okolností nerezignovat, neboť je jedním ze základních pilířů harmonizace.*

2.4.2 Harmonizace v duchu rovnosti subjektů

Zásadu rovnosti daňových subjektů na poli harmonizace přímého zdanění je nutno vnímat ve dvou rovinách. *První z nich je harmonizace respektující rovné*

⁵⁰ SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva*. 1. vyd. Praha: C.H.Beck, 2004, s. 117 – 118, ISBN 80-7179-857-6.

⁵¹(Tamtéž s. 119).

postavení členských států, neboli harmonizace, která respektuje odlišnosti mezi členskými státy a ve svém důsledku bude pro všechny státy shodná. Důležité tedy je, aby nenastala situace, kdy rozvinutější členské státy budou nuceny kompenzovat nedostatky v členských státech slabších a kdy státy slabší budou parazitovat na produktivitě států velkých. Dále je nutno v tomto ohledu uvážit rozdílnost současných právních úprav v oblasti přímého zdanění, jež jsou mezi některými státy velmi znatelné, což by mohlo vést k obavám o vyšší zdanění svých občanů a podniků a jeho důsledky. U jiných států by naopak mohla vzniknout obava z nižších daňových výnosů v případě snížení daňové zátěže. Tento fakt by mohl vyvolat jisté snahy o manipulaci s návrhem harmonizované koncepce ve svůj prospěch, nebo ve prospěch skupiny podobných členských států. Druhou rovinou je nutnost uvědomit si otázku rovnosti jednotlivých daňových subjektů a nastavit tuto právní úpravu tak, aby respektovala vnitrostátní zásady rovnosti v daňovém právu, zdanění v korelaci k výkonnosti a schopnosti jednotlivých daňových subjektů, které jsou velmi rozdílné. Rovnost daňových subjektů je nutno chápat jednak v rovině horizontální, jednak v rovině vertikální. V horizontální rovině se jedná o rovnost subjektů, jejichž výkonnost a schopnost k daňové povinnosti je shodná. Stejně by mělo být tedy i jejich daňové zatížení. V rovině vertikální, tedy mezi subjekty s odlišnou výkonností a schopností k daňové povinnosti (větší, či menší), je k naplnění této zásady nutno nastavit zdanění tak, aby míra zdanění byla v poměru k míře jejich výkonnosti a schopnostem stejná, ekvivalentní⁵² napříč vertikálním spektrem. Nelze tedy připustit nepřiměřenou míru zatížení některé z odlišných výkonnostních skupin, ať již větší, či menší. Zásada rovnosti daňových subjektů je svým obsahem nejbližší výše uvedené zásadě daňové spravedlnosti.

2.4.3 Flexibilita harmonizované právní úpravy

Zásada flexibility vychází z alternativního stupně harmonizace. Pokud chceme najít cestu k harmonizaci, musíme si uvědomit, že právo jako věda společenská se vyvíjí spolu s dynamickým vývojem společnosti, což se projevuje též v oblasti finanční a daňové, a proto je zapotřebí netrvat dále na zažitých koncepcích práva jako statickém systému, jehož změny jsou velmi obtížné, ale naopak se přizpůsobit též při tvorbě práva

⁵² LIPPROSS, Otto-Gerd. *Allgemeines Steuerrecht*. 11. vyd. Münster: Alpmann Schmidt, 2009, s. 22-31, ISBN 978-3-86752-037-9.

všudypřítomné dynamice současného vývoje a umožnit při sblížení právních úprav jistou flexibilitu. Jediným korektivem této dynamičnosti a flexibility by měly při harmonizaci přímých daní být potřeby a cíle vnitřního trhu. Harmonizovaná právní úprava by tak měla umožnit každému z členských států v případě potřeby upravit nastavení parametrů zdanění tak, aby odpovídalo aktuálním podmínkám a potřebám státu. V praxi si lze promítnutí tohoto požadavku představit jako harmonizaci ve třech možných variantách, tzv. modulech, kdy členský stát se nejprve na počátku rozhodne o vstupu do některého z těchto tří modulů a v jeho rámci si nastaví, za užití a v mezích nástrojů, které příslušný model obsahuje, právní úpravu zdanění příjmů dle svých potřeb a ze své svrchované pravomoci. Modul se tak flexibilně přizpůsobí jeho podmínkám. Ke koncepci „Trojmodulu“ blíže viz kapitola 6. Z hlediska periodicity je nutno zvážit, v jakých časových intervalech by byla připuštěna změna podmínek v rámci modulu nebo přechod státu z jednoho modulu do druhého. K tomu viz zásada stability právní úpravy.

2.4.4 Stabilita harmonizované právní úpravy

Z hlediska stability právní úpravy v souvislosti se zaručením jisté míry flexibility je nutno při tvorbě harmonizace stanovit důležitý požadavek, vycházející ze samotné koncepce daňového práva, který ctí při tvorbě daňové legislativy zpravidla každý členský stát. *Tím je neměnnost právní úpravy v průběhu zdaňovacího období. Právní úprava, která je platná a účinná k prvnímu dni zdaňovacího období, musí být ponechána beze změny po celou dobu běhu zdaňovacího období. Nelze tuto právní úpravu v této době libovolně měnit, a to ani z důvodu kolísání makroekonomických ukazatelů vnitřního trhu jako celku, či členského státu.* Tato zásada tak klade požadavek především na tvůrce harmonizované právní úpravy, či zákonodárce jako takové, aby harmonizace byla nastavena tak, že postihne všechny jeho požadavky na rozsah zdanění a očekávané daňové výnosy, včetně možných výkyvů. Tuto zásadu je nutno vnímat ve vztahu k fungování legislativního procesu v oblasti daňového práva a ke koncepci změn daňové legislativy, jež se ustálila v členských státech, kdy v případě novelizací daňových právních předpisů je účinnost takových změn určena vždy až k 1. lednu zdaňovacího období. V souvislosti s tímto požadavkem lze zdůraznit zákaz zpětné účinnosti. *Pokud bychom tedy připustili harmonizaci v duchu zásady flexibility,*

stala by se zásada stability tak v jistém smyslu jejím korektivem. Zásadu stability je však možno také zabezpečit pomocí nastavení časového intervalu, po jehož uplynutí by teprve byla umožněna změna modulu v rámci níže navrženého Trojmodulu harmonizace, tedy přechod na modul odlišný, či základních ukazatelů systému ve smyslu daňových sazeb, systému základu daně, či daňových úlev. Lze si představit přípustnou změnu modulu ve 2 – 4 letých periodách? Nebo by tato lhůta měla být naopak mnohem delší, řádově 7 -10 let? Lze uvážit také změnu systému harmonizovaného základu daně, ovšem s jediným omezením, daným účinností změny k počátku zdaňovacího období. Současně by však bylo též vhodné zavést interval pro pohyb daňových sazeb, a to pro každý modul odlišně tak, aby byla umožněna jistá míra daňové konkurence, ale pouze v rámci tří uvedených modulů, tedy omezena z 27 odlišných úprav na pouhé tři. V rámci intervalu by již o konkrétní výši sazby rozhodl členský stát samostatně. Tak by byla dána každému státu možnost výkonu jeho svrchovaných práv v oblasti přímých daní a současně v mezích potřeb fungování vnitřního trhu. Zároveň by zvýšení sazeb bylo kompenzováno jinými daňovými opatřeními, aby nenarušilo vnitřní trh. Konverze právních úprav z 27 na tři, by též vedla k eliminaci jednání forum shopping (viz 5.4), jelikož by míra zdanění daňových subjektů byla natolik podobná, že by se změna sídla subjektům nevyplatila.

2.4.5 Komplexnost, srozumitelnost, jasnost a určitost harmonizovaných právních norem

Právní normy v oblasti daňového práva často neodpovídají požadavkům jasnosti a určitosti ani na úrovni členských států. *K tomu, aby však bylo možno zajistit dostatečnou míru právní jistoty daňových subjektů, je zapotřebí důsledně dbát na to, aby harmonizovaná právní úprava byla formulována jasně a určitě.* Tento požadavek je nutno akcentovat z toho důvodu, aby právní normy jednak neumožňovaly dvojí výklad a jednak přesně vymezily okruh prvků daňové povinnosti subjektů. V jistém smyslu navazuje tento požadavek na zásadu srozumitelnosti, jež se vztahuje především k samotné formulaci právních norem daňového práva. Právě tato formulace je oblastí, v níž lze zaznamenat převažující hledisko ekonomické. *Srozumitelnost je nutno chápat ve smyslu porozumění daňovému právu laickým adresátem právní normy. Adresátem právních předpisů je daňový subjekt, který má povinnost daňové právo znát a řídit*

se jím. Této povinnosti daňového subjektu však současně odpovídá nejen povinnost normotvůrce, aby právní norma byla natolik určitá, aby neumožňovala dvojí výklad, či aby bylo právní normou naprosto jasně a přesně vyjádřeno, co je právem a povinností daňových subjektů, ale také aby daňové právo bylo adresáty právní normy srozumitelné. Na tomto požadavku je nutno trvat především ve vztahu k případné harmonizaci oblasti daně z příjmů fyzických osob. Co se týče daně z příjmů osob právnických je již možno připustit jistý požadavek na profesionalitu těchto subjektů i ve vztahu k jejich daňové povinnosti. S ohledem na skutečnost, že evropské právo je fenoménem pro většinu subjektů těžce pochopitelným, neboť jeho poznání vyžaduje často vyšší míru studia právních předpisů, je nutno zásadu srozumitelnosti při tvorbě harmonizované právní úpravy respektovat.

3. Harmonizační východiska v legislativě a judikatuře EU

3.1 Otázka existence právního základu pro harmonizaci přímých daní

Právo Evropské unie se dělí na dvě hlavní části, a to na právo primární a právo sekundární. Primární právo Evropské unie lze připodobnit k ústavám členských států. Jedná se o právní akty zásadního významu ve smyslu zakládacích smluv a smluv o přistoupení. Svou povahou, z hlediska subjektů, které tyto akty a v nich obsažené právní normy tvoří, se jedná o úkony uskutečňované členskými státy, které prostřednictvím jejich uzavření tak přenášejí část své svrchované pravomoci na Evropskou unii jako nadnárodní seskupení států, založené a fungující na principu supranacionality. Druhým hlavním okruhem je právo sekundární, obsahující právní normy vytvářené orgány Unie, a to právě z titulu zmocnění uděleného členskými státy na základě zakládacích smluv. Třetím již vedlejším, ale nikoli opomenutelným činitelem, který vykazuje mnohé zvláštnosti, je v souvislosti s tvorbou a především výkladem evropského práva a ve vztahu k přímému zdanění obzvláště významným, judikatura Soudního dvora EU.⁵³

⁵³ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010. s. 75-79. ISBN 978-80-87212-60-8.

Pokud nahlédneme do primárního práva EU, do znění Smlouvy o fungování Evropské unie, nalezneme několik ustanovení týkajících se daňového práva.⁵⁴ Při bližším zkoumání však lze obecně konstatovat, že právní úprava obsažená v primárním právu usiluje především o zajištění rovných podmínek pro pohyb výrobků tak, aby nebyly podrobeny zdanění nebo jiným omezujícím, či znevýhodňujícím opatřením, která by narušovala vnitřní trh. *Problematika harmonizace daní je sice v primárním právu explicitně zmíněna, avšak pouze ve vztahu k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, daní spotřebních a jiných nepřímých daní. Míra takové harmonizace je současně omezena rozsahem nezbytnosti harmonizace pro tvorbu a fungování vnitřního trhu a zabránění narušení hospodářské soutěže.* Na tomto místě je tedy nutno položit si otázku, zda je harmonizace přímých daní opomenuta v primárním právu záměrně, není pro tvorbu a fungování vnitřního trhu považována za potřebnou, nebo je skryta ve významu již přijatých ustanovení obecnějšího charakteru.

3.2 *Sbližování právních předpisů*

Jako první z možných cest vedoucích k harmonizaci přímého zdanění je nutno zvážit ustanovení týkající se sbližování právních předpisů, především znění článku 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“). Článek 114 SFEU upravuje přijetí opatření ke sbližování právních předpisů členských států za účelem vytvoření a fungování vnitřního trhu. Ve druhém odstavci je však výslovně z aplikace na daňovou právní úpravu vyloučen. Dále bychom mohli zvážit ustanovení článku 26 SFEU, který stanoví, že Unie přijímá opatření k vytvoření, či zajištění fungování vnitřního trhu, který současně vymezuje jako: **„prostor bez vnitřních hranic, v němž je zajištěn volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu“**. Zajímavým z hlediska harmonizace přímých daní je též navazující článek 27, který určuje, že při přípravě návrhů směřujících k dosažení výše uvedených cílů má Komise povinnost zvážit míru úsilí, jež bude zapotřebí vynaložit pro vytvoření vnitřního trhu ze strany některých hospodářství, jejichž stupeň vývoje je odlišný, a současně dává Komisi právo navrhnout vhodné

⁵⁴ Hlava VII, Společná pravidla pro hospodářskou soutěž, daně a sbližování právních předpisů. Kapitola 2 Daňová ustanovení (Čl. 110 – čl. 113 SFEU).

předpisy. Na základě výše uvedených ustanovení *lze připustit, že primární právo obsahuje jistý prostor pro provedení harmonizace přímých daní, nebo její uskutečnění dokonce předvídá a vytváří pro ni určitý předpoklad*. Tento názor podpořila sama Komise, která o článek 115 SFEU opírá svůj návrh směrnice o CCCTB.⁵⁵ V určitém smyslu by bylo možno aplikovat též článek 116 SFEU, vztahující se na závažnější případy, kdy Komise učiní zjištění o narušení podmínek hospodářské soutěže na vnitřním trhu z důvodu rozdílů mezi právními a správními předpisy členských států. V takovém případě má Komise primárním právem stanovenou povinnost k uskutečnění porady s členskými státy a v případě, že nebude touto cestou dosaženo potřebné nápravy, ukládá primární právo přímo povinnost Evropskému parlamentu a Radě přijmout potřebnou směrnici. Z uvedeného vyplývá, že *směřování k harmonizaci cestou primárního práva vede prostřednictvím ustanovení upravujících tvorbu a fungování vnitřního trhu*. Tato ustanovení jsou však svým charakterem poměrně obecná, a proto je pro přijetí tak zásadní právní úpravy jako je harmonizace zapotřebí klást důraz na důkladné zpracování právní argumentace při předkládání návrhů směrnice. Ustanovení o volném pohybu zboží výslovně zmiňují zákaz daňové diskriminace zboží při jeho vývozu a dovozu, jakož i přijetí ustanovení o harmonizaci právních předpisů týkajících se nepřímých daní. Vnitřní trh se však netýká pouze zboží, ale zahrnuje tři další výše uvedené složky, (osoby, služby, kapitál). Sám prošel od založení EU a jejich předchůdců (ES) velmi dlouhým a složitým procesem. *Právě zboží a jeho volný pohyb jsou ze všech čtyř prvků vnitřního trhu tím nejjednodušejí proveditelným, jehož realizaci je možno již na počátku fungování vnitřního trhu spolehlivě zajistit*. Z tohoto důvodu byla také výše uvedená ustanovení vtělena přímo do primárního práva, jelikož v době jeho tvorby byla tato problematika aktuální a uskutečnitelná. Dověšení tvorby vnitřního trhu bylo v té době v nedohlednu. Novelizace těchto ustanovení byla opomenuta i při dalších aktualizacích, a to nejen z důvodu obavy o nepřijetí harmonizace přímých daní jako takové, ale také z obavy o odmítnutí záměrů zvláště sledovaných prováděnými novelizacemi, jakož i díky velmi komplikované proceduře schvalování změn primárního práva členskými státy. *Výsledkem je disproportionálnost právní úpravy*

⁵⁵EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/00 58 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>, s. 9.

co do prvků vnitřního trhu. V současné době, i přes mnohá zakolísání, je Evropská unie již zralou nadnárodní organizací s rozsáhlou členskou základnou a kvalitně fungujícím vnitřním trhem. Právní úprava jeho fungování však díky absenci ustanovení o harmonizaci přímých daní trpí mnohými vadami, které kvalitu vnitřního trhu snižují a stávají se jeho limitem.

Dnešní vnitřní trh EU směřuje k dovršení, a to i co se týče volného pohybu osob, služeb, či kapitálu. Tato skutečnost je sice znakem pokročilejšího stádia tvorby a fungování vnitřního trhu, ale současně je jeho kvalita, procesy a vztahy, jakož i reálná efektivita omezována existencí daňových překážek, které mají přímý vliv na vytváření a fungování vnitřního trhu a dosažení jím primárně sledovaných cílů, proto je zapotřebí tyto překážky odstranit, jelikož faktickému dovršení tvorby vnitřního trhu brání.

Obsahem práva volného pohybu osob je nejen možnost svobodně a volně se pohybovat mezi členskými státy EU, ale také volně se usazovat, pracovat, či podnikat v EU a v tomto ohledu se již jednoznačně dostáváme do sféry přímého zdanění. Co se týče volného pohybu služeb, základem je přeshraniční prvek poskytování takové služby, neboli skutečnost, kdy osoba poskytující službu sídlí v jiném členském státě než osoba příjemce. Svoboda spočívající ve volném pohybu kapitálu je zaměřena na odstranění překážek volného pohybu hodnot mezi členskými státy (odlišných od zboží a služeb).⁵⁶ Z výše uvedeného plyne nesporná existence naléhavé potřeby provedení harmonizace v oblasti přímého zdanění, a to primárně v oblasti daní z příjmů. Ideálním řešením by bylo včlenění ustanovení o harmonizaci přímých daní přímo do textu Smlouvy, jako primárního práva, do části daňová ustanovení, což by legitimovalo EU k provedení harmonizace v takovém rozsahu, který je pro dovršení vnitřního trhu skutečně zapotřebí, a odstranilo by tak disproportionálnost mezi úpravou přímého a nepřímého zdanění. Zde však narážíme na obtížnost přijetí takového ustanovení a náročnou schvalovací proceduru. Co se týče výše uvedených obecných ustanovení, domnívám se, že dle současné právní úpravy je skutečně bezesporu možno provedení harmonizace přímých daní dle článku 115 SFEU. Toto již výše zmíněné ustanovení přijetí harmonizační směrnice sice umožní, avšak právo není založeno pouze na složce legální. Jako věda společenská vyžaduje právo dosažení také jisté legitimizace přijetí jeho ustanovení a v neposlední řadě též

⁵⁶ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 179, 190-191, 197, ISBN 978-80-87212-60-8.

určitou míru všeobecné akceptace jeho právních norem a vůli členských států k jejich přijetí. Uskutečnění harmonizace cestou článku 115 je tedy právně proveditelné, z hlediska legitimizace je odůvodněno jeho potřebou z důvodů dovršení tvorby vnitřního trhu, avšak právě třetí zmíněná složka, kterou je velmi nízká míra akceptace a vůle členských států k jeho přijetí, je jistou slabinou této koncepce. Členské státy jsou v otázce harmonizace velmi nejednotné. Objevují se mnohé snahy o separaci v otázkách daňových a rozpočtových. *Zde bychom mohli nalézt společného jmenovatele, kterým je obava členských států z důsledků tak závažného kroku, jakož i ze ztráty, či omezení další podstatné stránky státní suverenity a výsostných práv.* Problémem harmonizace přímých daní je jednak otázka rozpočtových důsledků, tedy obava ze vzniku možných výpadků v příjmové stránce státních rozpočtů v případě přijetí harmonizované právní úpravy a jednak navýšení objemu daňových příjmů některých jiných členských států. *Na jedné straně státy usilují o tvorbu vnitřního trhu, na druhé straně jeho skutečné dovršení si vlastně nepřejí. Harmonizace přímého zdanění se tak stává jakousi Pandořinou skřínkou, které se státy obávají.* Pokud by byla harmonizace přijata cestou směrnice dle čl. 115 SFEU, bylo by pro její přijetí zapotřebí dosažení jednomyslnosti v Radě, čemuž by předcházela též konzultace s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem. O přijetí návrhu směrnice by tak rozhodovala Rada ministrů, složená z představitelů všech členských států. Rada je rozhodovacím orgánem, který řadíme současně s Evropským parlamentem mezi přední unijní zákonodárce. K její významné pravomoci patří též možnost svolávat jednání o revizi zakládacích smluv.⁵⁷ *Na tomto místě je důležité zamyslet se právě nad požadavkem jednomyslnosti. Svěření pravomoci Radě již samo o sobě dává na vědomí, že se jedná o zásadní otázku práva EU. Kromě přijetí daňových ustanovení je vyžadována jednomyslnost zpravidla též v otázkách společné zahraniční a bezpečnostní politiky, což je důkazem o zařazení daňové problematiky z hlediska závažnosti mezi nejzásadnější témata. Dosažení jednomyslnosti členských států v otázce harmonizace přímých daní je za stávající situace úkolem nesplnitelným.* Určitou možností by představoval institut zdržení se hlasování některého z členských států. Jednomyslnost je nutno vykládat ve smyslu neexistence záporného hlasu,⁵⁸ tedy členské

⁵⁷ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010. s. 65, ISBN 978-80-87212-60-8.

⁵⁸ (Tamtéž s. 65).

státy, jenž by s harmonizací nesouhlasily, by se nemusely hlasování proti své vůli účastnit. V tomto ohledu se jedná spíše o důsledky přijaté úpravy, nikoli o samotnou proceduru, proto ani takový postup by zřejmě státy nepřesvědčil k jeho aplikaci.

3.3 *Institut flexibilní klauzule a harmonizace*

Flexibilní klauzule obsažená v článku 352 SFEU, je institutem plnícím úlohu jistého *korektivu legislativní úpravy smluv* v případě zjištění absence pravomocí k zajištění určité nezbytné činnosti Unie v rámci jejích politik. S touto pravomocí je nutno nakládat *obezřetně, jelikož její formulace je vyjádřena velmi obecně a neurčitě*. Současně je však jako pojistka stanoveno pro přijetí právní úpravy na základě tohoto ustanovení její přijetí Radou a to opět cestou zvláštního legislativního postupu, na základě jednomyslného rozhodnutí. Procedurální požadavky přijetí jsou doplněny o nutnost návrhu Komise a předchozího souhlasu Evropského parlamentu. *Míra rigidnosti přijetí právní úpravy cestou flexibilní klauzule je tak ještě vyšší, neboť v případě článku 115 SFEU je vyžadována „pouze“ konzultace s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem*. Vzhledem k řešení otázky harmonizace je nutno zvážit odstavec 3 článku 352, jenž výslovně stanoví záповěď aplikace tohoto ustanovení na harmonizaci právních předpisů států v oblastech, které jsou Smlouvou vyloučeny. Lze shrnout, že pro možnost využití flexibilní klauzule je zapotřebí *existence určité míry nezbytnosti dané činnosti pro dosažení cílů Smlouvy*, kterým vytvoření a fungování vnitřního trhu bezesporu je, jakož i jednomyslnosti přijetí v Radě a současně se tedy nesmí jednat o oblast, jež je pro harmonizaci Smlouvou výslovně vyloučena. *Ze zákazu aplikace na případy harmonizace ustanoveními Smlouvy vyloučené by však současně bylo možné dovodit přípustnost použití těchto ustanovení na případy harmonizace ostatní*. *Neskrývá se tedy v institutu flexibilní klauzule obecná harmonizační právní norma, podle záměru zákonodárce omezená pouze jeho výslovným odmítnutím harmonizace některých odvětví v právní úpravě, harmonizaci v ostatních případech připouštějící? Ve prospěch této teze hovoří také právě obtížnější schvalovací procedura, která si nevyžaduje pouze konzultaci s Evropským parlamentem, nýbrž přímo jeho souhlas*. Ten by tak při přijetí harmonizační normy představoval ve své podstatě *souhlas nejen představitelů vlád*

členských států, které mohou být ovlivněny záměrem vládnoucí politické strany v daném státě, ale i souhlas volených zástupců lidu v podobě poslanců Evropského parlamentu napříč spektrem politických stran a frakcí, což by takové harmonizační normě propůjčovalo vyšší míru společenské akceptace. Druhým zajímavým momentem flexibilní klauzule je obecná formulace přijetí tzv. vhodných ustanovení, z čehož lze dovodit, že Smlouva v tomto případě neurčuje formu právních aktů, v jejichž rámci může být taková úprava přijata, a tím tedy neomezuje přijetí nezbytných ustanovení pouze na formu směrnice, ale naopak otvírá prostor pro přijetí účinnější právní formy – nařízení, byť harmonizace je ze strany zákonodárců EU prováděna především prostřednictvím směrnic.

3.4 Princip subsidiarity a proporcionality

Instituty sehrávajícími v evropském právu obecně určitou pojistnou úlohu, které je nutno při úvahách o harmonizaci mít na paměti, jsou principy subsidiarity a proporcionality, založené článkem 5 Smlouvy o Evropské unii a doplněné též Protokolem o používání zásad subsidiarity a proporcionality. Pokud bychom chtěli přistoupit k provedení harmonizace, je zapotřebí se nejprve vypořádat s požadavky danými výše uvedenými principy. Zásada subsidiarity představuje určité omezení nevýlučných pravomocí Unie, a to na případy, kdy cílů dané činnosti nemůže být na úrovni států uspokojivě dosaženo, a naopak těchto cílů lze dosáhnout lépe právě na úrovni Unie. Vzhledem k poměrně obecné formulaci cílů Společenství⁵⁹ je velmi obtížné vyložit pojem „možnost uspokojivého dosažení cíle“, což vede často v tak závažných otázkách, jako je harmonizace, ke sporům mezi EU a členskými státy. Situaci se snaží řešit právě výše uvedený protokol, v němž jsou stanovena podrobnější kritéria aplikace této zásady. Základní povinností je odůvodnění souladu návrhů všech legislativních aktů Unie se zásadami subsidiarity a proporcionality tak, aby členský stát měl vždy možnost existenci daného souladu posoudit. Stěžejními pro porovnání jsou v zásadě tři kritéria. První z nich řeší otázku supranacionální povahy dané činnosti, tedy zda se jedná o aktivitu realizovanou v rámci většího okruhu států. Dále je třeba zvážit, zda úprava činnosti v rámci práva členských států je v souladu s cíli a požadavky

⁵⁹ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 53, ISBN 978-80-87212-60-8.

Smlouvy o fungování Evropské unie a v neposlední řadě též otázku zjevné výhody v případě úpravy dané problematiky na úrovni EU.⁶⁰ *Z hlediska harmonizace je možné inspirovat se při úvahách nad splněním požadavku subsidiarity přímo argumentací Komise, uvedenou v návrhu směrnice o CCCTB, jež se v tomto návrhu opírá o existenci tzv. fiskálních překážek, jakož i o naléhavou potřebu společného řešení otázek zápočtu přeshraničních ztrát, rozdělování zisků, či potřebu vytvoření jednotných pravidel výpočtu konsolidace a alokace základů daně spolu se snahou o odstranění daňových bariér mezi členskými státy pod hrozbou narušení vnitřního trhu, což jednoznačně odůvodňuje nutnost společného postupu a splnění možnosti uspokojivého dosažení cíle skutečně pouze prostřednictvím sjednocení právní úpravy na úrovni Evropské unie, jelikož členské státy k vyřešení této problematiky nemají k dispozici dostatečné nástroje.*⁶¹ *Splnění principu subsidiarity je nutno v případě harmonizace daně z příjmů právnických osob jednoznačně potvrdit. Pokud budeme argumentovat potřebou odstranění překážek vnitřního trhu, lze deklarovat splnění tohoto principu také pro daň z příjmů osob fyzických. Jedině na centrální úrovni, tedy na úrovni legislativy EU, je možno přijmout takovou právní úpravu a učinit potřebné kroky k tomu, aby sblížení právních předpisů bylo skutečně efektivní a mělo reálný a měřitelný pozitivní vliv na odstranění překážek vnitřního trhu. I v takovém případě, kdy členské státy by vynaložily viditelnou snahu pro sblížení právních předpisů, není možno nikdy dosáhnout cíle, tedy odstranění bariér vnitřního trhu na uspokojivé úrovni. Teoreticky si lze představit dohodu několika málo podobně smýšlejících členských států o aplikaci společných pravidel daňové legislativy přímých daní. Avšak v podmínkách 27 - členného seskupení států jsou mezi nimi dnes tak významné rozdíly, že by tato dohoda mohla zapůsobit spíše kontraproduktivně a rozdíly mezi signatářskými státy dohody a státy stojícími mimo takovou dohodu spíše prohloubit a stát se tak ještě závažnější překážkou fungování vnitřního trhu a v jistém ohledu i komplikací na cestě ke skutečné harmonizaci přímých daní.*

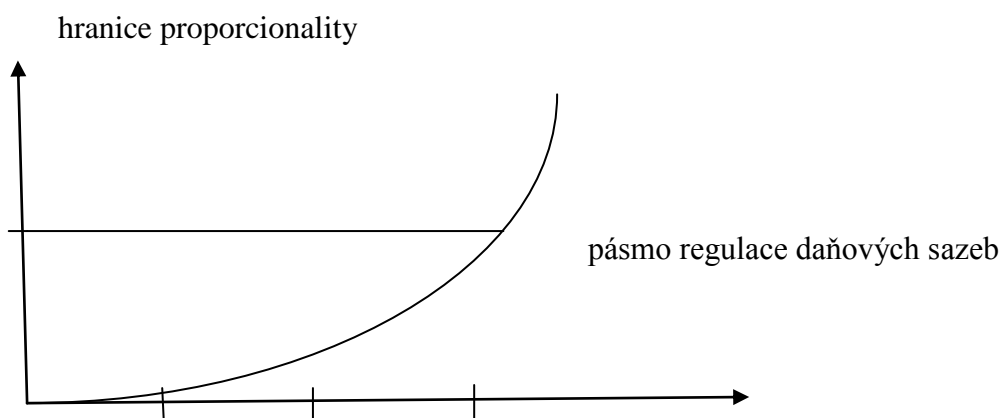
Na princip subsidiarity obsahově navazuje princip proporcionality. Základem jeho požadavku je, aby aktivita Unie co do formy a obsahu nepřekročila rámec činností

⁶⁰ (Tamtéž s. 53).

⁶¹EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>.

nezbytných k dosažení cílů stanovených Smlouvou. *Tento princip tedy nesměřuje k řešení otázky oprávněnosti výkonu pravomoci Unie v dané situaci, nýbrž řeší otázku, jak má být pravomoc vykonávána. Týká se tedy metody jejího výkonu, pohybujícího se v rámci cílů Unie.* Na posuzování splnění požadavků principu proporcionality jsou rovněž aplikována ustanovení výše uvedeného Protokolu. Pokud zvážíme otázku splnění principu proporcionality uvedené Komisí v návrhu harmonizační směrnice o CCCTB, která pro obhajobu využívá argumentaci volitelnosti systému CCCTB, je na místě zamyslet se nad splněním tohoto principu v okamžiku jeho eventuálního přijetí jako systému povinného. Komise v tomto ohledu argumentuje snížením administrativních nákladů při harmonizaci základu daně z příjmů právnických osob, což podporuje kritérium přiměřenosti, avšak současně deklaruje odmítnutí harmonizace daňových sazeb s odůvodněním, že daná problematika spadá plně do oblasti výkonu svrchovaného práva členských států. Otázka harmonizace daňových sazeb je podrobena bližšímu zkoumání v části 4.2.1.

Dle mého názoru je z hlediska principu proporcionality, jak je formulován, opatrný přístup Komise spíše snahou o prosazení harmonizace přímých daní v postupném sledu. Nejprve vůbec prolomit tabu harmonizace této části daňového práva jako takové a následně postupovat cestou radikálnější harmonizace, která by však již harmonizaci daňových sazeb obsahovala. Domnívám se, že nelze jednoznačně říci, že harmonizace daňových sazeb by rámeček proporcionality již překračovala. Záleží pouze na přístupu a jejím provedení. Ideálním řešením by bylo nezacházet ani k rigidní harmonizaci, ani neponechávat situaci ve stávajícím stavu. Řešení lze vidět v nastavení určitého intervalu, v jehož rámci by se daňové sazby mohly pohybovat tak, aby ještě nedocházelo k závažnějšímu narušení cílů vnitřního trhu, a současně nebyl překročen princip proporcionality.



Zdroj: Vlastní zpracování autorky.

Z hlediska harmonizace přímých daní je možné konstatovat, že je v souladu s principem subsidiarity, jelikož cíl splňovaný harmonizací lze dosáhnout pouze na úrovni Evropské unie, a současně co do formy a obsahu je zcela v rámci potřeby dotvoření a fungování vnitřního trhu, což je jedním z cílů Smlouvy. Pokud dojde ke sporu ohledně souladu se zásadou subsidiarity nebo proporcionality, nastupuje možnost obrátit se na Soudní dvůr Evropské unie. Z dosavadní praxe však lze odvodit dva důležité poznatky. Ze strany členských států je rozhodovací pravomoc Soudního dvora v otázce principu subsidiarity a proporcionality využívána velmi sporadicky. A druhý, významnější závěr, který hovoří o rozhodování soudu v zásadě vždy jednoznačně ve prospěch orgánu Evropské unie,⁶² z čehož lze vyvodit, že formulace principů subsidiarity a proporcionality je natolik široká, že porušení těchto principů, či jejich nerespektování lze prokázat pouze velmi obtížně. Pro obraznost lze uvést rozhodnutí Soudního dvora ve věci Německo v. Rada a Komise (C-233/94), nebo rozhodnutí Spojené království v. Rada (C-131/86). Tato skutečnost by mohla být pro harmonizaci spíše výhodou.

3.5 Harmonizace přímých daní v sekundárním právu EU

Právní úprava týkající se harmonizace přímého zdanění v rámci sekundární legislativy je představována souhrnem několika právních předpisů, zpravidla

⁶² TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010. s. 54 ISBN 978-80-87212-60-8.

přijímaných ve formě směrnic. *Motivem dosavadní právní regulace v oblasti sekundárního zdanění bylo spíše než odstranění překážek vnitřního trhu nastavení pravidel daňové legislativy členských států směrem k zabránění možného vzniku daňových úniků a chování spočívajícího v přesunech kapitálu do členských států s nižším zdaněním. Právě vidina výhodnosti této společné právní regulace pro členské státy také umožnila poměrně hladké dosažení konsensu při jejím přijímání.* Koncepce směrnice jako právního předpisu je závazná výhradně pro subjekt, kterému je adresován. Za ten lze pokládat pouze členský stát. Závaznost směrnice směřuje ke sledovanému výsledku, volba prostředků a metod k dosažení tohoto cíle je tak plně ponechána na rozhodnutí toho kterého členského státu. Současně je určena též lhůta, v níž má členský stát povinnost provést transpozici směrnice do svého vnitrostátního právního řádu.⁶³ V souvislosti se směrnicemi EU je nutno rozlišovat dva významné momenty, a to kromě okamžiku transpozice, spojeného s promítnutím obsahu směrnice do práva členského státu, také implementaci, tedy faktickou povinnost řídit se ustanovením směrnice. V případě, kdy členský stát nesplní svou povinnost řádné a včasné implementace směrnice, může dojít k tzv. vertikálnímu přímému účinku směrnice, který opravňuje individuální subjekty dovolat se takové směrnice v soudním řízení. Reálný je i nepřímý účinek ve smyslu výkladu vnitrostátního právního předpisu v duchu ustanovení směrnice i přes absenci její implementace.⁶⁴ Mezi nejvýznamnější směrnice v oblasti právní úpravy přímých daní, lze zařadit zejména:

- Směrnice č. 77/799, o vzájemné pomoci mezi úřady členských států v oblasti přímých a nepřímých daní, v platném znění,
- Směrnice Rady č. 90/435/EHS, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, v platném znění, novelizovaná směrnicí č. 2003/123/EC,
- Směrnice Rady č. 90/434/EHS, o fúzích,

⁶³ FOREJTOVÁ, Monika a Michaela TRONEČKOVÁ. *Evropské právo v praxi*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011, s. 58-61, ISBN 978-80-7380-301-8.

⁶⁴ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010. s. 79-80, ISBN 978-80-87212-60-8.

- Směrnice Rady č. 2003/49/EHS ze dne 3. června 2003, o společné úpravě daní z plateb úroků a licenčních poplatků mezi spojenými podniky různých členských států,
- Směrnice Rady č. 48/2003/EHS ze dne 3. června 2003, o zdanění úrokových výnosů,
- Směrnice č. 2009/133 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.

3.6 *Judikatura Soudního dvora Evropské unie jako pramen nepřímé harmonizace přímých daní*

Přestože otázka harmonizace přímých daní se stává tématem z hlediska některých států velmi kontroverzním a dokončení alespoň první fáze procesu je i po více než deseti letech přípravných prací nejisté, *vzniká harmonizace přímých daní přirozeným vývojem v oblasti judikatury Soudního dvora Evropské unie, která nastoluje v kombinaci s výkladem ustanovení primární legislativy základní principy harmonizace přímých daní. Tato skutečnost je jasnou deklarací, že harmonizace přímých daní dnes již není jen pouhou myšlenkou, či záměrem skupiny členských států, ale že vývoj vnitřního trhu a Evropské unie jako takové dnes skutečně pokročil natolik, že dosáhl stadia, v němž již bez ohledu na vůli členských států, či jakékoliv snahy o popření harmonizace v oblasti přímého zdanění, nabývá v rámci přirozeného procesu reálných forem. Harmonizace přímých daní nemusí být uměle vytvořena právním předpisem, nýbrž se vyvinula sama na základě fungování vnitřního trhu a projevuje se v právu prostřednictvím soudní rozhodovací praxe. Odmítání harmonizace přímých daní je tak popřením reálného stavu a potřeby a z dlouhodobého pohledu se stává neudržitelným.* Soudní praxe v oblasti přímých daní se opírá o dvě základní oblasti práva EU. První z nich je obecný zákaz diskriminace dle článku 18 SFEU, druhou oblastí pak základní svobody zaručené v čl. 26 odst. 2 Smlouvy. Z mnohých rozhodnutí je též patrné, že *pro vnitřní trh a jeho fungování je nutno rezignovat na zažité přístupy k daňovému právu vnitrostátnímu, jelikož přesto, že kritéria pro určení daňového rezidentství,*

osvobození, nebo zápočet ztrát fungují dobře v podmínkách jednoho státu, tedy v právu vnitrostátním, *ukazují se na poli vnitřního trhu EU zcela nedostačující*. Každý systém, ať již vnitrostátní, nebo nadnárodní, vykazuje svá mnohá specifika, proto je nutno pro jeho nastavení zvolit také *specifické právní normy*. Kde členské státy nejsou ochotny přizpůsobit právní úpravu, musí nastoupit soudní judikatura vybavena mocí právo dotvářet. *Limitem moci judikatury je však skutečnost závaznosti rozhodnutí Soudního dvora pouze ve vztahu ke konkrétnímu členskému státu. Nelze tedy hovořit o harmonizaci jako takové a nelze takto zcela dosáhnout jejích cílů.*

Z judikatury Soudního dvora EU tak vyplývá několik základních principů nepřímé harmonizace přímých daní:

a) povinnost výkonu působnosti členských států v oblasti přímých daní v souladu s právem EU⁶⁵

Tuto harmonizační zásadu nejlépe vykládá rozhodnutí s názvem **Lasteyrie du Saillant (C-9/02) ze dne 11. března roku 2004**. V popisovaném případě se francouzský žalobce jménem Hughes de Lasteyrie du Saillant přestěhoval na území Belgie, čímž však došlo ke změně jeho daňového domicilu. Lasteyrie byl vlastníkem cenných papírů jedné francouzské společnosti, které ho opravňovaly k nároku na 25 % z jejího zisku. V okamžiku změny svého daňového domicilu z Francie do Belgie mu však vznikla povinnost k odvedení daně z nerealizovaných zisků z podílu na francouzské společnosti. Lasteyrie však v této skutečnosti shledal přítomnost diskriminačního prvku a obrátil na Soudní dvůr s námitkou, že situace, kdy zdanění osob bývalých daňových rezidentů probíhá na aktuálním principu a daňových rezidentů stávajících na principu příjmů realizovaných, brání realizaci svobody volného usazování v rámci Evropské unie.⁶⁶ Soudní dvůr dal žalobci plně za pravdu a rozhodl, že daňový poplatník, který změnil svůj daňový domicil v rámci Evropské unie, nesmí být v otázkách zdanění podroben méně příznivému zacházení, než daňový poplatník, jehož domicil je v daném členském státě zachován. *Soud se vyjádřil zcela ve prospěch*

⁶⁵ SKÁLOVÁ, Jana a Pěva POKORNÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 333, ISBN 978-80-7357-485-7 (Váz.).

⁶⁶ LYČKA, Martin, Bohumil KUNC a Klára ŠLÉGLOVÁ A KOL. *Komentovaná rozhodnutí soudního dvora*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2010, s. 359. ISBN 978-80-7201-812-3.

existence faktické harmonizace též v otázce přímých daní již v dnes, a to prostřednictvím realizace čtyř základních svobod, v posuzovaném případě svobody usazování a volného pohybu osob, když se vyslovil pro jasný zákaz vyššího zdanění zisku poplatníka, jenž požíval svého práva svobodně se usazovat v rámci Evropské unie, než zisku poplatníka, u něhož ke změně daňového domicilu nedošlo.⁶⁷ Toto rozhodnutí jasně deklarovalo, že harmonizace přímých daní je fakticky existující fenomén a státy mají již dnes povinnost počítat s ní při výkladu svého práva a k tvorbě daňového práva přistupovat v jejím duchu.⁶⁸

b) porušení práva z důvodu potřeby soudržnosti daňového systému je přípustné pouze v případě, kdy diskriminační daňové znevýhodnění je vyváženo daňovou výhodou

Velmi významná právní formulace v této souvislosti zazněla v rozhodnutí Soudního dvora s názvem **Vestergard (C-55/98)**,⁶⁹ kdy bylo jasně stanoveno, že potřeba ctít soudržnost daňového systému musí být postavena na základě přímé souvislosti daňové výhody s její daňovou nevýhodou.⁷⁰ Podstatou tohoto rozhodnutí je problematika zákazu diskriminace ve vztahu k uplatnění výdajů vynaložených na vzdělávací školení v jiném členském státě. Skutkový základ spočívá v účasti dánského daňového rezidenta na školení pořádané daňovým rezidentem Řecka na jeho území, přičemž dánský správce daně argumentující tím, že dánský daňový rezident měl využít možností účasti na obdobné vzdělávací akci na území Dánska, vyjádřil nemožnost uplatnění výdajů spojených účastí na předmětném školení.⁷¹ *Tato argumentace jde však zcela proti smyslu existence vnitřního trhu a naprosto absentuje zvážení evropského prvku a svobody volného pohybu služeb.* Soudní dvůr v posuzovaném případě jasně deklaroval, že takový výklad je zcela v rozporu

⁶⁷(Tamtéž s. 358 – 359).

⁶⁸ Z dalších rozhodnutí, v nichž je tato zásada výkonu působnosti členských států v oblasti přímých daní v souladu s právem EU obsažena, lze zmínit též *Bank of Scotland (C-311/97)*, nebo *Lankhorst-Hohorst (C-324/00)*, či *Sankt Gobain (C-307/97)*.

⁶⁹*Curia Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.f.jsf?text=&docid=44817&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55647>>.

⁷⁰ LYČKA, Martin, Bohumil KUNC a Klára ŠLÉGLOVÁ A KOL. *Komentovaná rozhodnutí soudního dvora*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2010, s. 356. ISBN 978-80-7201-812-3.

⁷¹ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012, s. 90-91, ISBN 978-80-7201-881-9.

se svobodou volného pohybu služeb a je zapotřebí jej naprosto odmítnout, neboť představuje překážku fungování vnitřního trhu. Daňový rezident jednoho členského státu má naopak právo pohybovat se a požívat služeb volně v rámci celého prostoru vnitřního trhu, v kterémkoli jiném členském státě, a to za totožných podmínek pro všechny členské státy, bez ohledu na to, zda se jedná o stát, v němž je osoba daňovým rezidentem, nebo jiný členský stát. *V tomto případě se jedná o nerovné zacházení, na základě místa, v němž dochází k poskytování služeb, které nemůže členský stát odůvodnit ani potřebou zachování soudržnosti daňového systému.* Jedná se tedy o zakázané porušení svobody volného pohybu služeb v rámci Unie, skýtající porušení článku 56 SFEU (dříve čl. 49 SES). Pro daňové účely je nutno hledisko místa nákupu služby (domácí nebo v jiném členském státu EU) hodnotit zcela rovnocenně. Obsahově navazujícím je rozhodnutí soudního dvora s názvem **Gerritse (C-234/01)**⁷². Skutková stránka věci zde spočívala ve skutečnosti, že pan Gerritse, který byl nizozemským daňovým rezidentem, se dostal do sporu s německým správcem daně ohledně rovnocennosti podmínek zdanění rezidentů a nerezidentů v Německu. Německá právní úprava totiž k tomu, aby nerezidentům poskytla pro účely zdanění jejich příjmů stejné podmínky jako svým rezidentům, vyžadovala splnění dvou dodatečných podmínek, a to jednak, aby celých 90 % z celkové částky příjmů poplatníka bylo předmětem zdanění v Německu, jednak stanovila limit pro příjmy zdaněné mimo Německo na částku tehdejších 12 000 DEM.⁷³ *Takový požadavek by měl být evropským právem prohlášen za zcela nepřijatelný, neboť v souladu s myšlenkou vnitřního trhu není podmiňovat získání daňové výhody příslušející rezidentům dosažením určitého procenta příjmů z určitého členského státu, ale skutečná svoboda spočívá v možnosti získávat zdroje z kteréhokoliv členského státu v libovolné výši a podléhat zdanění za zcela rovnocenných podmínek pro všechny subjekty, s čímž se dosavadní právní úprava není schopna vypořádat.* Jelikož pan Gerritse jako bubeník působil též v Nizozemí a v Belgii, odkud mu plynuly příjmy převyšující daný limit, sdělila mu německá daňová správa, že mu z toho důvodu nebude poskytnuto nakládání srovnatelné s daňovým

⁷²Curia Europa [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55704>>.

⁷³Zdroj: Europa [online]. 2012 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z WWW: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001CJ0234:EN:HTML>>.

⁷⁴Německých Marek.

rezidentem. Jelikož panu Gerittse byla sražena z jeho německých příjmů 25% srážková daň, a to na základě ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Německem a Nizozemím, přičemž jako daňovému rezidentovi, pokud by splnil limit 12000 DEM, by tato daň sražena nebyla, rozhodl se poukázat na existenci nerovného zacházení a porušení zákazu diskriminace⁷⁵ a následně se obrátil s požadavkem na řešení tohoto problému na německý soud, který požádal Soudní dvůr EU (tehdy ESD) o odpověď na předběžnou otázku, týkající se výkladu dnešního článku 56 SFEU (dříve 49 SES), jako otázky omezení volného pohybu služeb v rámci EU (tehdy ES). Soudní dvůr při zkoumání věci proti sobě postavil lineární 25% sazbu srážkové daně, kterou byl zdaněn příjem pana Geritsse jako daňového nerezidenta, přičemž vyloučil nezdanitelnou část základu daně, a progresivní 26,5% sazbu daně aplikovanou na příjmy daňových rezidentů.⁷⁶ Na základě výsledku dospěl k závěru, že v posuzovaném případě lineární sazba aplikovaná na srážkovou daň vztahující se na příjmy nerezidenta, pokud by výše čistého příjmu nerezidenta byla navýšena o částku odpovídající nezdanitelnému minimu, nepřesahuje progresivní sazbu daně aplikovanou na příjmy daňového rezidenta. Současně deklaroval, že články 56 a 57 SFEU (dříve 49 a 50 SES) zamezují, aby právní předpisy členských států pro daňové účely použily pouze hrubý příjem daňového nerezidenta, při absenci možnosti uplatnění nákladů, a současně u daňových rezidentů podrobili zdanění čistý příjem, ponížený o související výdaje.⁷⁷ V tomto ohledu je zajímavé také rozhodnutí s názvem **Imperial Chemical Industries v. Kenneth Hall Colmer (C-264/96)**⁷⁸. Skutkový stav tohoto případu se týká konsorcia dvou společností (ICI a WF) sídlících na území Velké Británie, jež se podílelo na holdingové společnosti Coopers Animal Health Ltd., a to v poměru ICI 49 %, a WF 51 %. Činnost konsorcia spočívala ve vlastnictví akcií velkého počtu dceřiných společností, jejichž sídla byla umístěna z části ve Velké Británii, z části v ostatních státech EU nebo na území třetích států. Ve vztahu ke ztrátám

⁷⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012, s. 91-92, ISBN 978-80-7201-881-9.

⁷⁶Zdroj: *Economypoint* [online]. 2012 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z WWW: <http://www.economypoint.org/g/gerritse-decision.html&ei=sItT4v_Es6N4gTTgrC_Ag&sa=X&oi=translate&ct=result&resnum=7&ved=0CFQQ7gEwBg&prev=/search%3Fq%3Dgerritse%2Bc-234%2F01%26hl%3Dcs%26rlz%3D1R2ADSA_csCZ365%26biw%3D1280%26bih%3D796%26prmd%3Dimvnsb>.

⁷⁷Zdroj: *Ekonom* [online]. 2012 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z WWW: <<http://ekonom.ihned.cz/c1-19887750>>.

⁷⁸ *Biicl* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW: <http://www.biicl.org/files/1878_c-264-96.pdf>.

vzniklých dceřiným společností na území Velké Británie se usilovala ICI o získání daňové výhody, spočívající v možnosti zápočtu ztrát dceřiných společností sídlících ve Velké Británii. Úřady Velké Británie však takovou možnost zápočtu ztrát zamítly s odůvodněním, že legální definice holdingu jej pojímá jako společnost vlastnící akcie, či obecně cenné papíry v 90 % dceřiných společnostech, jejichž sídlo se nachází na území Velké Británie. Společnost ICI takové podmínky považovala za diskriminační úpravu, omezující výkon svobody usazování.⁷⁹ Soudní dvůr shledal tuto skutečnost jako porušení článku 43 SES (dnes 49 SFEU) a vyjádřil se sice pro možnost státu regulovat svobodu usazování v rámci boje proti daňovým únikům, avšak současně deklaroval neexistenci obecného zájmu a nemožnost ospravedlnění ve výše popsané situaci, kdy dochází k takto nerovnému zacházení, a to ani z důvodu soudržnosti daňového systému, jelikož přímá souvislost mezi daňovou výhodou v podobě uplatnění ztrát dceřiných společností se sídlem ve Velké Británii a nevýhodou v podobě zdanění příjmů dceřiných společností se sídlem v jiných členských státech zde není patrna.⁸⁰

- c) v problematice daňových výnosů nelze spatřovat převažující veřejný zájem opravňující stát k porušení práva EU⁸¹**
- d) porušení unijního práva lze ve výjimečných ospravedlnitelných případech připustit pouze v rozsahu nezbytně nutném k dosažení sledovaného cíle⁸²**

Pro řešení otázky veřejného zájmu na daňových výnosech členských států, dalšího z problémů popírání harmonizace členskými státy, bychom mohli zařadit případ **Marks and Spencer (C-446/03)**⁸³, který současně řeší otázku možnosti porušení unijního práva v rozsahu nezbytně nutném. Podstatou skutkového stavu případu byla možnost převodu ztrát dceřiných společností, sídlících v několika členských státech EU,

⁷⁹ LYČKA, Martin, Bohumil KUNC a Klára ŠLÉGLOVÁ A KOL. *Komentovaná rozhodnutí soudního dvora*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2010, s. 355-356. ISBN 978-80-7201-812-3.

⁸⁰ (Tamtéž s. 355 – 6).

⁸¹ SKÁLOVÁ, Jana a Pěva POKORNÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 333, ISBN 978-80-7357-485-7 (VáZ.).

⁸² (Tamtéž).

⁸³ *Curia Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55555>>.

vlastněných mateřskou společností Marks and Spencer se sídlem ve Velké Británii, který byl však dle právní úpravy možný pouze v případě vzniku ztrát na území Velké Británie. Zdůvodněním takového omezení byla jednak existence zásady teritoriality a tím nemožnosti výkonu daňové pravomoci ve vztahu k daňovému nerezidentovi, jakož i možnost vzniku daňových úniků cestou dvojího zápočtu ztrát (ve státě sídla mateřské i dceřiné společnosti). Soudní dvůr argumentaci Velké Británie odmítl s poukazem na články 43 a 48 SES (dnešní články 49 a 54 SFEU), které představují jasný zákaz diskriminace z důvodu umístění sídla společnosti. Soud deklaroval, že snížení výnosu členského státu z daně z příjmů ve státě sídla mateřské společnosti způsobené uplatněním zápočtu ztráty generované společností dceřinou, se sídlem v jiném členském státě, nelze podkládat za naléhavý důvod obecného veřejného zájmu.⁸⁴ Ze znění daného rozhodnutí lze jednoznačně vyvodit, že *zájem členských států na daňových výnosech a jejich obava z případného snížení v důsledku zápočtu ztrát vzniklých v jiném členském státě, realizace svých práv v rámci vnitřního trhu daňovými subjekty, nemůže převážit nad cíli sledovanými právem Evropské unie*. Tento názor Soudního dvora opětovně potvrzuje závěr, že *předpoklady pro harmonizaci, bez ohledu na to, zda v oblasti daní přímých, či nepřímých, byly dány již samotným přijetím primárního práva a i když ne explicitně, tak prostřednictvím jeho ustanovení o volném pohybu osob, služeb, zboží a kapitálu*. Soudní dvůr současně deklaroval potřebu existence nástrojů členských států k zabránění daňovým únikům, avšak zdůraznil aplikaci omezujících pravidel členskými státy pouze v mezích nezbytně nutných. Závěrem lze tedy shrnout, že články 49 a 54 SFEU obecně nebrání omezení zápočtu ztrát nerezidentní dceřiné společnosti rezidentní mateřskou společností, stanovených ve vnitrostátní právní úpravě, avšak současně neumožnění zápočtu ztrát mateřskou společností, v situaci, kdy nerezidentní dceřiná společnost již aplikovala všechny povolené prostředky k zápočtu ztrát ve státě svého sídla pro současné,⁸⁵ nebo předchozí zdaňovací období a právní úprava státu sídla dceřiné společnosti již neumožňuje zápočet ztrát v období následujícím, je v rozporu s články 49 a 54.⁸⁶

⁸⁴ LYČKA, Martin, Bohumil KUNC a Klára ŠLÉGLOVÁ A KOL. *Komentovaná rozhodnutí soudního dvora*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2010, s. 364, ISBN 978-80-7201-812-3.

⁸⁵ TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 93, ISBN 978-80-87212-60-8.

⁸⁶ LYČKA, Martin, Bohumil KUNC a Klára ŠLÉGLOVÁ A KOL. *Komentovaná rozhodnutí soudního dvora*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2010, s. 364 -365, ISBN 978-80-7201-812-3.

- e) při zkoumání jednání a jeho posouzení jako daňového úniku, či úmyslného vyhýbání se splnění daňové povinnosti je nutno důsledně dbát na důkladné posouzení každého jednotlivého případu, a současně se vyvarovat zobecnění této problematiky⁸⁷

Zde bychom mohli zmínit rozhodnutí s názvem **Leur - Bloem (C-28/95)**.⁸⁸ Jediná akcionářka a manažerka dvou společností, které byly daňovými rezidenty Nizozemí, paní Leur-Bloem (dále jen „LB“) zamýšlela nad koupí nové společnosti cestou výměny akcií. Dle zákona platného v Nizozemí bylo umožněno při fúzi společností prostřednictvím výměny akcií, aby kapitálový zisk z převodu akcií za určitých podmínek nepodléhal zdanění. Za tímto účelem též požádala paní LB správce daně v Nizozemí o aplikaci tohoto ustanovení na svůj případ. Správce daně její nároky však odmítl s poukazem, že v daném případě se o fúzi výměnou akcií ve smyslu nizozemského zákona nejedná. V reakci na toto rozhodnutí se paní LB obrátila na příslušný nizozemský soud, aby spor rozhodl. Nizozemský soud požádal Soudní dvůr EU o posouzení předběžné otázky spočívající ve výkladu směrnice Rady č. 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, jelikož předmětná ustanovení nizozemského zákona byla převzata do vnitrostátního právního řádu ze znění této směrnice a dále rozšířena. Paní LB požadovala, aby fúze vnitrostátní a fúze v rámci EU byly posuzovány shodně, jelikož jinak by došlo ke vzniku neodůvodněného narušené hospodářské soutěže. Soudní dvůr po zvážení všech rozhodných okolností judikoval, že skutečnost, že fyzická osoba, jako jediný akcionář a manažer nabytých společností, bude též jediným akcionářem a manažerem společnosti nabývajících, není na překážku možnosti pokládat danou operaci za výměnou akcií. Soud deklaroval sice možnost členských států zamezit aplikaci ustanovení směrnice připisujících daňovou výhodu v případě, kdy by provedení fúze sledovalo úmyslné vyhýbání se daňové povinnosti, či přímo umožnilo vznik daňového úniku, avšak

⁸⁷ SKÁLOVÁ, Jana a Pěva POKORNÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 333, ISBN 978-80-7357-485-7 (VáZ.).

⁸⁸ *Curia Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.f.jsf?text=&docid=43705&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55797>>.

současně stanovil důležité pravidlo, které ukládá členským státům a jejich institucím při zkoumání skutečnosti, zda v posuzovaném případě bylo sledováno jako primární cíl, nebo jeden z primárních cílů dosažení daňového úniku, nebo úmyslné vyhnutí se daňové povinnosti, důkladně zvážit a posoudit rozhodné skutečnosti dané transakce pro každý případ zvlášť a vyhnout se zobecnění dané problematiky a aplikaci obecného přístupu. Automatizace pravidel a jejich zobecňování v tomto případě není přípustná a je v rozporu s cílem a účelem směrnice.⁸⁹

f) aplikace různých právních norem na totožné případy, nebo naopak shodných právních pravidel na situace různé, zakládá nepřipustnou diskriminaci⁹⁰

Stěžejním rozsudkem pro výklad této zásady, tak pro harmonizaci přímých daní vůbec, je rozhodnutí **Schumacher (C-279/93)**. Okolnosti případu se týkají belgického státního občana, který pracoval v SRN. Pan Schumacher by rád uplatnil daňové zvýhodnění, poskytované německou právní úpravou manželům, kteří jsou daňovými rezidenty v SRN, z důvodu nerezidentství mu však byla možnost dosažení daňové výhody odepřena. Příjmy pana Schumachera ze SRN byly jediným příjmem jeho rodiny, přesto se však dostal do situace, kdy z důvodu daňového nerezidentství nebyl oprávněn uplatnit daňovou výhodu v Německu a současně nedosahoval žádných příjmů ze zdrojů na území Belgie, proto ani zde mu daňová výhoda nebyla poskytnuta. Obrátil se proto na Soudní dvůr s námitkou diskriminace na základě výkonu svého práva vyplývajícího z článku 45 SFEU (dříve 39 SES).⁹¹ Soudní dvůr judikoval, že ačkoliv je oblast přímého zdanění sice upravena v rámci působnosti vnitrostátní legislativy členských států, nepřipouští tato skutečnost, aby při výkonu působnosti v oblasti přímých daní docházelo k nerespektování práva EU (tehdy ES) a výkon toto právo

⁸⁹Zdroj: *CCVista* [online]. 2012 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z WWW: <<http://ccvista.taie.x.be/showDoc.asp?celex=61995J0028&country=2>>.

⁹⁰ SKÁLOVÁ, Jana a Pěva POKORNÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009, s. 333, ISBN 978-80-7357-485-7 (Váz.). (Tamtéž).

⁹¹ LYČKA, Martin, Bohumil KUNC a Klára ŠLÉGLOVÁ A KOL. *Komentovaná rozhodnutí soudního dvora*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2010, s. 353, ISBN 978-80-7201-812-3.

porušující.⁹² V případě aplikace různých právních norem ve shodných případech a současné absence oprávněného důvodu k takovému postupu, se jedná o nepřímou diskriminaci,⁹³ kterou je potřeba naprosto odmítnout. Argumentaci proklamující právo ke zdanění příjmů státem bydliště občana při nerespektování otázky státu zdroje občanova příjmu, opírající se o kvazi důvody spočívající v nebezpečí dvojího uplatnění osobních aspektů (bydliště, rodina, zdroj příjmu) pak může v konečném důsledku vést poplatníka až k situaci, kdy nakonec nemá právo uplatnit pro daňové účely ani jeden z prvků. Tento případ dal harmonizaci přímých daní princip, stanovující zákaz aplikace rozdílných právních norem na případy, kdy postavení daňových nerezidentů a rezidentů je objektivně shodné.⁹⁴

Případ Schumacher nastolil v teorii i praxi otázku použitelnosti a celkového postavení práva Evropské unie v oblasti zdanění příjmů. Spustil diskusi, v jejímž rámci byla tato otázka konzultována z mnoha různých pohledů. Lze říci, že v jistém ohledu též umožnil zjištění postojů členských států k problematice harmonizace prostřednictvím odhalení jejich postoje k případu Schumacher. Na jedné straně spektra stojí náhled řecký, jež zastává názor absence mandátu Evropské unie pro harmonizaci přímých daní, který přímo popírá vliv primárního práva na právní úpravu přímých daní. Náhled německý a francouzský, současných spojenců a vůdčích členských států EU, lze ukotvit někde ve středu názorových proudů, kdy zcela jasně deklarují existenci vztahu primárního práva k vnitrostátnímu daňovému právu, současně však vyslovují, že rozdílnost vnitrostátních právních úprav ve vztahu k daňovému rezidentství a jeho kritériím diskriminaci jako takovou nepředstavují. Pro zcela zjevnou existenci diskriminace se vyslovila na opačné straně názorového spektra Velká Británie a Nizozemí. Pan Schumacher v posuzovaném případě označuje tuto diskriminaci v otázce daně z příjmů jako tzv. diskriminaci skrytou.⁹⁵ Na základě výše uvedeného lze vyvodit obecný zákaz diskriminačních daňových omezení volného pohybu osob, stanovený přímo v textu zakládacích smluv. Otázkou nyní zůstává, jak je to však s daňovými překážkami nediskriminačními, přesto však volný pohyb osob omezujícími.

⁹² Srov. TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vyd. Praha: Leges, 2010, s. 88, ISBN 978-80-87212-60-8.

⁹³ Zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti je uveden též v dalších rozhodnutích soudního dvora EU, zejména Komise v Německo (C-269/07), nebo Egon Schempp v. Finanzamt München (C403/03).

⁹⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012, 354, ISBN 978-80-7201-881-9.

⁹⁵ THIEL, Servaas van. *EU case law on income tax*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD Publications, 2001, s. 329 – 331, ISBN 907607836X (PT. 1).

Diskriminace obecně v případech rezidentství a nerezidentství spočívá v jednání, kdy stát zdroje odmítá možnost uplatnění osobních a rodinných daňových výhod nerezidenty. V případě pana Schumachera podstata diskriminace však spočívala ve skutečnosti, že jeho osobní a rodinná situace nebyla vzata v úvahu ve státě bydliště, ani ve státě zaměstnání, což bylo výsledkem rozdílů mezi daňovými právními úpravami obou států.⁹⁶ *Diskriminace tedy nebyla aplikována čistě z důvodu nerezidentství, nýbrž v důsledku absence ustanovení, jež by představovala určitý převodní můstek mezi právními úpravami. Domnívám se, že právě tímto závěrem bychom se mohli inspirovat při tvorbě harmonizované právní úpravy. Otázkou je, zda by v případě zdanění příjmů fyzických osob tak nestačilo pouze harmonizovat ustanovení pro určení daňového rezidentství, a to zdokonalením pravidel pro určení aplikovatelné právní úpravy vytvořením jednoznačných a jednoduchých harmonizovaných pravidel pro určení daňového rezidentství v rámci EU. K návrhu modelu harmonizace daňového rezidentství u fyzických osob viz část 8.1.1.*

4. Zkoumání vývoje harmonizace přímých daní v současné EU

4.1 Historie myšlenky harmonizace základu daně

Kořeny myšlenky harmonizace právní úpravy v oblasti přímého zdanění sahají až na samotný počátek vzniku a existence Evropské unie, dříve Evropských společenství, kdy byla započata tvorba prvních atributů systému vnitřního trhu mezi členskými státy Evropské unie. První myšlenky o harmonizaci přímého zdanění se objevují již záhy po uzavření Římských smluv roku 1957. Od samotného počátku Evropských společenství (dnešní EU) tak byla myšlenka harmonizace přímých daní spojována právě s jedním z nástrojů a kroků, jehož realizace je zapotřebí pro tvorbu a fungování vnitřního trhu. Za účelem přípravy harmonizace byla již koncem 50. let konstituována pracovní skupina, jejímž cílem bylo provedení zevrubné analýzy a komparace právních předpisů členských států v oblasti přímých daní. Hlavním

⁹⁶ THIEL, Servaas van. *EU case law on income tax*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD Publications, 2001, s. 330 - 333, ISBN 907607836X (PT. 1).

objektem zkoumání byly daňové sazby a jejich vztah na rozhodovací činnost právnických osob ohledně umístění svých investic v rámci Společenství (dnes EU). Již tehdy dospěla Komise k závěru, že činitelem, jež hraje primární úlohu pro rozhodnutí investorů o umístění svých investic, jsou daňové sazby. Prvním krokem Evropské komise tak bylo přistoupení k harmonizaci přednostně v oblasti nepřímého zdanění, která se jevila jako schůdnější cesta. Na konci 60. minulého století navrhla Evropská komise, v rámci snahy o započetí s harmonizací též v oblasti přímého zdanění, tzv. Rámcový program harmonizace přímých daní, jehož hlavní myšlenky byly včleněny do připravované směrnice, jejímž cílem bylo určení hraničních ukazatelů daně z příjmů právnických osob. Přestože se nejednalo o závažnější formu ingerence do sféry svrchovaných práv členských států, vnímaly členské státy tento návrh jako nepřijatelný zásah do svých svrchovaných práv a byl proto většinou tehdejších členských států odmítnut. *Zde je možno si povšimnout, že pramen odporu k harmonizaci přímých daní je tedy nutno hledat již v tomto období.* Druhým obdobím, kdy opět vyvstaly snahy o provedení harmonizace přímého zdanění, je možné spojit s rokem 1975, kdy Evropská komise přichází s návrhem harmonizační směrnice zaměřující se na daň z příjmů právnických osob, jejímž cílem bylo určení závazné míry pro daňové zatížení, a to v intervalu 45 – 55 %. Návrh tehdy však opět narazil na odmítavé postoje členských států. Třetí vlna harmonizačních pokusů pak započala roku 1990, kdy byla sestavena odborná komise, pod vedením Anno Rudinga, který byl tehdejším ministrem financí v Nizozemí. Opět bylo započato nejprve se studiem právních úprav v jednotlivých zemích a jejich komparací.⁹⁷ Komise si vytyčila tři základní okruhy, které podrobila hlubší analýze. Prvním byla otázka vlivu diferenciací v daňových soustavách na vnitřní trh a jeho fungování. Zde bylo zjištěno, že právě rozdílnost v daňovém právu mezi jednotlivými státy představuje závažnou překážku správného fungování vnitřního trhu. Komise se v návaznosti na tato zjištění pokusila zodpovědět otázku, zda je vnitřní trh schopen prolomit a eliminovat tuto překážku sám, na základě svých vlastních přirozených mechanismů, přičemž se ukázalo, že bez umělého zásahu není tuto bariéru možno spolehlivě překonat a postupem času bude bránit vlastnímu rozvoji a dotvoření vnitřního trhu do jeho finální podoby. Třetím z okruhů, jež bylo nutno zkoumat, byly samotné cesty, jak tuto překážku co nejšetněji a přitom

⁹⁷ Bližší informace viz. CNOSSSEN, Sijbren. *Reform and harmonisation of company tax systems in the European Union*, Rotterdam : Erasmus University, 1996.

nejúčinněji odstranit, či alespoň eliminovat.⁹⁸ Na základě těchto závěrů bylo rozhodnuto o nastoupení cesty směrem k harmonizaci. Jako první cíl byla zvolena harmonizace právních předpisů upravujících daň z příjmů právnických osob. Především pak bylo nutno zaměřit se na omezení pokusů o daňové úniky či neoprávněné snižování daňové povinnosti, a dále upravit daňovou legislativu tak, aby byly odstraněny všechny bariéry pro investiční aktivity v EU.⁹⁹ Zvláště pak byl kladen důraz na vysokou míru transparentnosti podpory investorů členskými státy.¹⁰⁰ Jako primární cíl byla označena harmonizace daňových základů přednostně před harmonizací daňových sazeb, jakož i zabránění aktivit označovaných jako forum shopping. Jelikož tyto aktivity jsou spojeny především s velkými nadnárodními korporacemi a jsou obecně vlastní spíše právnických osobám, byla upřednostněna harmonizace v oblasti zdanění příjmů osob právnických, jež často s cílem dosažení co nejnižší daňové povinnosti přesouvají svá sídla ze státu s vyšším zdaněním do států daňově méně zatěžujících. *Tato aktivita členských států je pramenem daňové konkurence mezi členskými státy, což přispívá k nárůstu překážek vnitřního trhu.* Evropská komise ve snaze koncipovat harmonizaci jako postupný proces zvolila metodu tří harmonizačních stupňů. Prvním z nich bylo přijetí dvou směrnic, jež byly podstatným předobrazem harmonizace – směrnice č. 90/434/EEC o fúzích¹⁰¹ a směrnice č. 90/435/EEC o mateřských a dceřiných společnostech. Tato fáze byla uskutečněna v letech 1990 – 1994. Druhá fáze spočívala v přípravě koncepce samotné harmonizace. Tato fáze probíhala v letech 1994 – 2011. Jednalo se o fázi tvorby návrhů, jejichž prostřednictvím by mohla být harmonizace základu daně z příjmů právnických osob provedena. *Završením tohoto období byl rok 2011, kdy byl uveřejněn návrh směrnice o CCCTB, čímž započala fáze třetí, spočívající v nutnosti získání dostatečného konsensu členských států pro přijetí tohoto návrhu a dosažení jednomyslnosti v Radě. Tato fáze nyní v roce 2012 stále probíhá.*

⁹⁸ NERUDOVA, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 1. vyd. Praha: Aspi,a.s., 2005, s. 48, ISBN 80-7357-142-0.

⁹⁹ Report of the Comitee of Independent Experts on Copany Taxation, Commision of the European Communities, Official Publication of the EC, ISBN 92-826-4277-1, 1992.

¹⁰⁰ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie.* 1. vyd. Praha: Aspi,a.s., 2005, s. 48, ISBN 80-7357-142-0.

¹⁰¹ Zdroj: *Europa*[online]. 2011 [cit. 2011 -05 -12]. Dostupný z [www:http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_en.htm).

4.2 *Návrh čtyř modelů harmonizace základu daně z příjmů a CCCTB*

Druhá fáze harmonizace byla tedy velmi zdlouhavá a probíhala v několika krocích. Po šesti letech od ukončení první etapy došlo v roce 2000 k publikaci čtyř návrhů koncepcí, jimiž by harmonizace daní z příjmů právnických osob mohla být provedena. Jednotlivé koncepce se od sebe odlišovaly přístupem k řešení otázky závaznosti harmonizace, různou mírou omezení svrchovaného suverénního práva členských států v oblasti stanovení daní na svém území. První koncepce byla postavena na principu zdanění v domácí zemi, jinak nazývaná též jako „Home state taxation“. Tento model byl postaven na principu volitelnosti. V případě jeho přijetí by bylo ponecháno plně na vůli členských států, zda k harmonizované právní úpravě přistoupí. Systém by byl zaměřen však spíše na podniky malého a středního rozsahu. Podstatou byla možnost právnických osob s přeshraničními aktivitami provést zdanění svých celoevropských příjmů dle právní úpravy platné v členském státě, v němž je umístěno sídlo mateřské společnosti. Výhodou by byla možnost zdanit své příjmy pouze podle jediné daňové legislativy a odstranit tak nepřiměřenou administrativní zátěž i vysoké náklady. Základ daně společnosti z příjmů plynoucích z různých členských států by tak byl konsolidován, bylo by umožněno též přeshraniční uplatnění ztrát. Na základ daně by však každý členský stát uplatňoval sazbu ve výši, kterou by si sám určil. Společnosti, které by do systému zdanění v domácí zemi nevstoupily, by nadále aplikovaly stávající systém. Jednalo by se tedy o paralelní působení dvou koncepcí vedle sebe. *Tento model je nutno označit za předstíranou harmonizaci. Reálně by totiž neprováděl sblížení právních předpisů, nýbrž by pouze umožnil použití jednoho z nich. Současně by nadmíru zatěžoval daňové správy a byl by v tomto ohledu spíše kontraproduktivním řešením pro fungování vnitřního trhu. Co bychom však mohli označit za pozitivní je, že tato koncepce se jeví jako nouzová varianta, jíž by bylo možno použít pro prolomení tabu harmonizace. Je tedy variantou, která svrchované právo států v daňové oblasti omezuje co nejméně, proto se jeví jako nejpřijatelnější pro prvotní fázi, po níž mohla v dalším období následovat harmonizace razantnější. Přesto i pro přijetí tohoto modelu je nutná*

předchozí konverze právních úprav systému zdanění příjmů členských států alespoň v základních rysech.¹⁰²

Dalším a posléze vítězným návrhem, který byl vybrán pro první fázi harmonizace přímých daní, byl model „common consolidated tax base“, neboli společného konsolidovaného základu daně. Tento systém byl navržen s předpokladem jeho přijetí všemi členskými státy, aby bylo možné jeho prostřednictvím dosáhnout skutečného sblížení právní úpravy zdanění právnických osob ve všech členských státech. Nadnárodní korporace by v jeho rámci rovněž vykazovaly všechny své příjmy konsolidovaně za všechny dceřiné společnosti v Evropské unii. Daňové sazby by však byly ponechány stranou i nadále by tak členské státy neztratily možnost uplatnit své zájmy. Stejně jako HST by se jednalo o systém volitelný, do něhož by společnosti vstupovaly zcela na základě vlastního rozhodnutí.¹⁰³ Pro výpočet zisku a ztráty na konsolidovaném základě by byl aplikován tzv. formula apportionment, který lze obecně označit za systém standardizovaných pravidel pro výpočet harmonizovaného základu. Daňové výnosy by plynuly do jednotlivých členských států, v nichž má právnická osoba své složky na principu proporcionality, a tam teprve podrobeny aplikaci daňové sazby.¹⁰⁴ *Pokud porovnáme oba systémy, jak HST, tak CCTB, přijdeme k závěru, že jejich koncepce je téměř shodná, existují mezi nimi pouze malé nuance. Výhodu obou systémů na straně právnických osob spatřuji v možnosti konsolidace daňového základu, jež pro právnické osoby představuje výhodu uplatnění ztrát vzniklých v jednom členském státě oproti ziskům generovaných ve státě jiném. Současně je nutno zdůraznit vysoké požadavky, které by byly kladeny v těchto systémech na správce daně a jejich vzájemnou spolupráci v rámci EU. Největší problém obou navrhovaných úprav však dle mého názoru spočívá v jejich koncepci jako systémů volitelných, jelikož Evropská komise, která ve snaze učinit potřebný krok k harmonizaci, nakonec v podobě volitelnosti slevila ze svého harmonizačního cíle, aby zvýšila pravděpodobnost dosažení konsensu států v otázce harmonizace přímých daní. Současně tímto návrhem svým*

¹⁰² Blíže VAN DER HORST. Albert, BETTENDORF Leon, ROJAS-ROMAGOSA, Hugo. *Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU?* Amsterdam : Tinbergen Institute, 2007, s. 5.

¹⁰³ SZAROWSKÁ Irena. Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniků. In *Národní a regionální ekonomika VII*. Košice : Technická Univerzita v Košiciach, 2008, s. 887-888.

¹⁰⁴ Srov SØRENSEN, Peter Birch. *Company tax reform in the European Union*. [online] Economic Policy Research Unit Working Paper Nr. 8/2003. Copenhagen : EPRU, University of Copenhagen, Department of Economics, 2003. [cit. 2012-02-10] Dostupný z WWW: <http://ideas.repec.org/s/kud/ep_ruw.html>.

způsobem jde proti jedné z jejích hlavních myšlenek, kterou je zamezení daňových úniků a eliminace forum shopping. Volitelnost vstupu do systému by naopak toto jednání přímo podporovala. Společnosti by se samy rozhodly pro to, který režim, zda harmonizovaný, či vnitrostátní si pro zdanění svých příjmů zvolí, což by způsobilo v konečném důsledku členským státům pouze pokles daňových výnosů na straně jedné a růst nákladů na daňovou správu na straně druhé. Pokud jde o jednání označované jako forum shopping, jeho podstata ve vztahu ke zdanění příjmů spočívá v tom, že právnická osoba ve snaze snížení své daňové povinnosti srovnává a kalkuluje s daňovými úpravami jednotlivých členských států a následně si vybírá za své sídlo ten členský stát, v němž je z hlediska jeho zájmů, potřeb a činnosti nejvýhodnější právní úprava zdanění příjmů, umožňující mu stanovit co nejnižší daňovou povinnost v porovnání s ostatními členskými státy EU. Možnost volby daná harmonizační novelou by tak právnickým osobám praktikujícím podobný přístup pouze rozšířila okruh nástrojů pro snížení jejich výsledné daňové povinnosti a mohla by daný negativní fenomén vyhybání se daňové povinnosti všemi dostupnými způsoby a prostředky ještě prohloubit. Přes výše uvedené, byly koncepce HST a CCTB vybrány pro realizaci první fáze harmonizace, na základě modelu CCTB byl roku 2011 vytvořen návrh směrnice (viz níže).

Třetí navrhovaná koncepce s názvem „European Union company income tax“, neboli evropská daň z příjmů korporací, postoupila v harmonizačních představách ještě dále, když předpokládala kromě daňového základu rovněž sjednocení daňových sazeb. Na počátku tvorby koncepce EUCIT bylo dokonce předpokládáno, že daňové výnosy se stanou příjmem rozpočtu Evropské unie. Tato daň byla projektována v jistém smyslu jako doplněk konceptu fiskálního federalismu, který předpokládá nejen společný evropský rozpočet všech členských států, ale rovněž harmonizované daně jako příjmy tohoto rozpočtu, tedy daň z příjmů jako jeden z vlastních zdrojů rozpočtu EU. Model EUCIT je navržen tím způsobem, aby umožnil rozdělení daňových výnosů mezi EU a členské státy a v rámci tohoto systému zabezpečil vyšší daňové příjmy členským státům méně rozvinutým.¹⁰⁵ Pokud srovnáme EUCIT a CCTB, najdeme zde mnohé odlišnosti, z nichž jako jednu z nejvýznamnějších lze zmínit správu daní, kdy EUCIT

¹⁰⁵ PLASSCHAERT, Sylvain. *The EU consolidated income tax revisited*. CESifo working paper no. 670. (1). Munich : Center for Economic Studies & Institut for Economic Research, 2002, s. 6

na rozdíl od CCCTB předpokládá přenesení kompetence orgánů správy daní v oblasti daně z příjmů na nově vytvořeného správce této daně na úrovni EU.

Nejdále se však dostává model „Compulsory harmonised corporate tax base“, neboli harmonizovaný základ daně jako systém povinný. V úvahu by tak přicházelo nastavení základu daně určovaného dle jednotných pravidel pro všechny členské státy v EU. Předpokládá tak plnou konsolidaci, doplněnou závazností právní úpravy pro všechny právnické osoby v EU, bez možnosti volby vstupu do systému. Právní úprava členských států by přijetím tohoto modelu přestávala mít svůj faktický význam.¹⁰⁶

4.3 Příprava návrhu společného konsolidovaného základu daně z příjmů korporací

Další velmi významnou metou pro Evropskou komisi byl rok 2003, v němž došlo k přijetí mnoha legislativních aktů, jež zásadním způsobem podpořily další snahy o harmonizaci přímého zdanění. Za všechny lze zmínit především Směrnici o zdaňování příjmů úspor ve formě úrokových plateb (2003/48/EC)¹⁰⁷, jakož i Směrnici o jednotném systému zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi v rámci skupiny (2003/49/EEC)¹⁰⁸, doplněné o publikaci dokumentu, v němž Evropská komise podrobněji představila svůj návrh dalších kroků daňové harmonizace v oblasti přímých daní, z něhož byly následně, na základě mnohých konzultací, vybrány teze obsahující základní rysy návrhu směrnice, jež byly publikovány pod názvem „Impact Assesment Guidelines“.¹⁰⁹ Z tezí vyplynul závěr o provedení harmonizace cestou prvních dvou volitelných modelů – CCCTB a HST. Koncepce HST mířila na podniky menšího a středního rozsahu s cílem usnadnit jim fungování v rámci vnitřního trhu a jejich přeshraniční podnikatelské aktivity v rámci EU. *HST však ve skutečnosti plnilo zásadní funkci, spočívající v přípravě prostředí na přijetí zásadnější formy harmonizace ve formě CCCTB.* Své harmonizační závěry Evropská komise velmi aktivně diskutovala

¹⁰⁶ Srov. VAN DER HORST. Albert, BETTENDORF Leon, ROJAS-ROMAGOSA, Hugo. *Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU?* Amsterdam : Tinbergen Institute, 2007

¹⁰⁷ *Eurolex* [online]. 2009 [cit. 2011-05-12]. Dostupné z WWW: <eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF>.

¹⁰⁸ *Eurolex* [online]. 2009 [cit. 2011-05-12]. Dostupné z WWW: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:3200310049:enHTML>.

¹⁰⁹ Viz SEC(2005) 791, 15.6.2005, with March 2006 update.

a vynaložila velké úsilí k tomu, aby byl vytvořen návrh, který by po předchozích neúspěších měl konečně naději na své přijetí a dosažení jednomyslnosti členských států. Obecné rysy návrhu směrnice byly představeny v materiálu s názvem: „CCCTB: possible elements of a technical outline“¹¹⁰, jenž plnil funkci jakéhosi věcného záměru směrnice.

4.4 Návrh směrnice o CCCTB, jako vyvrcholení dosavadních snah Evropské komise o harmonizaci daní z příjmů

Na jaře roku 2011 zveřejnila Evropská komise dlouho očekávaný návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Tento návrh, na němž pracovalo DG Taxation po několik let, zastihl mnohé státy Evropské unie uprostřed řešení závažných problémů spojených s končící globální ekonomickou krizí ve světě a počínající dluhovou krizí některých států eurozóny. Soudobé klima v Evropské unii návrhům tohoto typu příliš nepřeje. V roce 2011 v souvislosti s nutností řešení rozpočtové krize probíhaly mnohé summity EU, v jejichž rámci se jasně ukázalo, že členské státy nejsou tak jednotné, jak by se dalo očekávat a lze říci, že v minulém roce Unie prošla krizí „evropanství a sounáležitosti“ členských států v jistém smyslu i samotné podstaty a myšlenky, z níž myšlenka evropské integrace pramení. Pod tlakem těchto tendencí, jakož i na základě negativních postojů ze strany vlád některých členských států, dosud nelze jednoznačně předpovědět budoucnost harmonizace. Pokud bychom měli shrnout zásadní parametry návrhu, lze zdůraznit, že navrhovaný systém CCCTB je postaven na principu volitelnosti, právnická osoba splňující požadavky směrnice na vstup do CCCTB má tedy právo sama uvážit, zda vstup do systému bude pro ni přínosem.¹¹¹ Nastavení daňových sazeb bude i nadále ponecháno plně na členských státech. Členský stát aplikuje vlastní sazbu na svůj příslušný podíl daňového základu. CCCTB se vztahuje obecně na všechny právnické osoby. Pokud si osoba CCCTB zvolí, bude povinna se v rozsahu právní úpravy směrnice řídit právní úpravou harmonizovanou, což se projeví v oblasti daňové správy, v níž napříště bude

¹¹⁰ COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE WORKING GROUP. *CCCTB: possible elements of a technical outline*. [online] CCCTB/WP/057. 2007. [cit. 2012-04-08] Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm>.

¹¹¹ EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>, (čl. 6).

právnícká osoba podléhat pouze jednotnému kontaktnímu místu, a to pro všechny členy skupiny.¹¹² Předpokladem této změny je citelný pokles administrativních nákladů na straně právníckých osob. *Otázkou je, zda by pokles nákladů na daňovou administrativu, jímž se Evropská komise při propagaci návrhu zaštiťuje jako jedním z hlavních přínosů, byl dostatečným motivátorem ke vstupu do systému CCCTB.* Co se týče základu daně v rámci skupiny CCCTB, předpokladem je jeho plná konsolidace.¹¹³ Právní úprava pracuje s pojmem tzv. způsobilé dceřiné společnosti. Pro vstup do systému je tak požadováno dosažení určitého rozsahu oprávnění mateřské společnosti ve vztahu ke společnosti dceřiné, a to buď v podobě držby více než 50 % hlasovacích práv, nebo podílu přesahujícího 75 % kapitálu společnosti, nebo 75 % práv k zisku.¹¹⁴ Požadavky jsou dále ztíženy faktem, že splnění daných kritérií je vyžadováno v průběhu celého zdaňovacího období. V případě, že těmto požadavkům právnícká osoba nebude schopna dostát, počne členství ve skupině ke dni, kdy výše uvedené požadavky splní. Minimální požadovaná délka splnění daných kritérií je v tomto případě 9 měsíců.¹¹⁵ Konsolidovaný základ daně je rozdělen mezi členy skupiny na základě výpočtu, provedeného dle stanoveného vzorce¹¹⁶

Právnícké osoby mají povinnost podat oznámení o volbě systému CCCTB příslušnému správci daně členského státu, v němž je poplatník rezidentem, do něhož mají povinnost zahrnout všechny členy skupiny.¹¹⁷ Ti mají shodně určenu délku zdaňovacího období.¹¹⁸ Konsolidované daňové přiznání za všechny členy skupiny podává hlavní poplatník.¹¹⁹ Návrh směrnice tak, jak je koncipován, považuje mnoho členských států za nepřijatelný. Ani volitelnost vstupu do systému CCCTB, nebo rozdělení základu daně, na něhož je možno uplatnit sazbu členským státem stanovenou, *není schopna být dostatečným argumentem proti odpůrcům tohoto systému, kteří upozorňují na hrozící riziko propadu daňových výnosů, které si členské státy*

¹¹² EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právníckých osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011 12 02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>, (s. 9 – 10).

¹¹³ (Tamtéž čl. 57).

¹¹⁴ (Tamtéž čl. 54).

¹¹⁵ (Tamtéž čl. 58).

¹¹⁶ (Tamtéž čl. 86).

¹¹⁷ (Tamtéž čl. 104 bod 1, čl. 104 odst. 2).

¹¹⁸ EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právníckých osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>> (čl. 108).

¹¹⁹ (Tamtéž čl. 109).

v současné, z hlediska rozpočtových příjmů, často velmi vyhocené situaci, nemohou dovolit. V reakci na návrh směrnice o CCCTB projevila odmítavý postoj též Česká republika. *Zejména nyní, v období napnutého státního rozpočtu, by zavedení systému CCCTB, především díky možnosti společností provést kompenzaci přeshraničních ztrát v rámci skupiny¹²⁰, představovalo pro Českou republiku nevídaný zásah do okruhu příjmů státního rozpočtu.* Co se týče vztahu podniků k tomuto návrhu, informace se velmi různí.¹²¹ Podniky se vyjadřují proti jeho zavedení, zatímco Komise tvrdí, že návrh podporuje většina podniků v rámci celé EU. Objevily se již názory, že v případě potíží s přijetím návrhu by se Komise pokusila o zavedení CCCTB nejprve pouze v rámci zemí eurozóny. Obecně lze říci, že země, které vstoupily do Evropské unie ve dvou posledních vlnách, mají zdanění příjmů právnických osob nastaveno jako relativně nízké, na rozdíl od mnoha jiných evropských velmocí, kde je situace opačná. Nelze se proto příliš podívat nad jejich obavami, pramenícími jednak ze skutečnosti, že CCCTB by způsobilo zvýšení daňové zátěže pro právnické osoby, ale též značné narušení konkurenční výhody některých členských států spočívající v nižší míře daňového zatížení podniků, jakož i již výše uvedený pokles daňových výnosů.¹²² Mnohé státy mají též obavu, že velká část daňových výnosů by byla odvedena do jiných členských států. Zde se tedy jasně ukazuje, že *CCCTB je pouze jakýmsi kvazi harmonizačním systémem, který pojem harmonizace v pravém slova smyslu naprosto nenaplnuje.* Naopak lze říci, že svým působením paralelně vedle právních úprav členských států by celou situaci ještě více komplikoval a *deklarovaná dobrovolnost systému CCCTB se může na druhé straně negativně promítnout v oblasti správy daně a práci se dvěma odlišnými způsoby zdanění, tedy administrativní břemeno naopak zvýšit.*¹²³ *Lze říci, že v jistém smyslu by došlo k přenosu administrativní zátěže z právnických osob na správce daně. Proklamované výhody CCCTB mohou skutečně fungovat pouze v případě, že by byl transformován na systém povinný pro všechny*

¹²⁰ Viz NERUDOVI, Danuše. *Současná úprava nakládání se ztrátami v EU a návrh úpravy v systému CCCTB.* In [online]. Brno : [s.n.], 2009 [cit. 2011-05-12]. Dostupné z WWW: <kvf.vse.cz/storage/1218123374_sb_nerudovdanue.pdf>.

¹²¹ VASCEGA, Marius a Servaas van THIEL. The CCCTB Proposal: TheNext Step towardsCorporate Tax Harmonization in theEuropean Union?. *EuropeanTaxation.* 2011, 09/10, s. 374-382. ISSN 270928104.

¹²²Zdroj: *Euroskop*[online]. 2011 [cit. 2011 -05 -12]. Dostupné z WWW:< <http://www.euroskop.cz/8439/18722/clanek/dane-v-breznu-2011>>.

¹²³Zdroj: *Ministerstvo financí ČR*[online]. 2011 [cit. 2011 -05 -12]. Dostupné z WWW:< http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ref_verej_financ_dan_ref_40815>.

společnosti v EU. Státy již tuší, že pokud se podaří systém CCCTB prosadit, bude vývoj směřovat ke sjednocení právní úpravy v EU, čemuž se stále velmi brání. CCCTB některé státy odmítají z důvodu obavy, že navzdory proklamované volitelnosti ve skutečnosti předznamenává prolomení léta chráněné hranice harmonizace přímých daní v EU.

5. Úvahy nad parametry, provedením a důsledky harmonizace

5.1 Harmonizace jako systém povinný, nebo volitelný?

V rámci úvah o nastavení harmonizace jako systému volitelného či povinného můžeme vycházet z někdejšího návrhu Evropské komise týkajícího se systému Home state taxation a CCCTB. Jak je výše uvedeno, oba systémy mají být nastaveny jako volitelné. Pokud zhodnotíme systém volitelnosti v kontextu se systémem Home state taxation, který vykazuje nejnižší možnou míru harmonizace, právě ve volitelnosti lze spatřit jeho největší výhodu pro podniky, kterým tak umožní vstup do systému, pokud se pro to, po zvážení a výpočtu potenciálního přínosu této varianty, rozhodnou.¹²⁴ *Jejich volba v tomto případě, jako jeden z nejvýznamnějších motivačních faktorů pro vstup do systému umožňujícího konsolidaci, znamená právě možnost zápočtu ztrát, které vykazuje pobočka podniku v jednom členském státě, proti ziskovému hospodářskému výsledku ve státě jiném,¹²⁵ k čemuž dochází například v okamžiku, kdy se podnik, který má již zavedenou ziskovou pobočku v jednom z členských států, rozhodne otevřít novou pobočku v některém z ostatních členských států. Může nastat situace, kdy tato pobočka bude v prvních letech ztrátová. Pokud vezmeme v úvahu veškeré činnosti spojené s jejím zavedením, je tato situace pochopitelná. A právě v takovém okamžiku je rozhodování, a tedy i možnost volby*

¹²⁴ NELLIE, Munin. *Tax in TroubledTime: Is It the Time for A Common Corporate Tax Base in the EU? EC tax review*. Kluwer Law International : Alphen aan den Rijn, 2011, roč. 20, č. 3, s. 121-133. ISSN 0928-2750

¹²⁵ SØRENSEN, Peter Birch. *Company tax reform in the European Union*. [online] Economic Policy Research Unit Working Paper Nr. 8/2003. Copenhagen : EPRU, University of Copenhagen, Department of Economics, 2003. [cit. 2011-05-12] Dostupný z WWW:<<http://ideas.repec.org/s/kud/epruwp.html>> (s. 16-17).

pro konsolidaci, která umožní postavit zisk a ztrátu proti sobě, pro podnik velmi zajímavá.

Na druhé straně takový systém, kdy by nebyla právní úprava jednotná, ale paralelně s harmonizovanou právní úpravou by existovala úprava národních států, *nelze pokládat za správnou cestu pro harmonizaci, jelikož by tak nedošlo k provedení harmonizace jako takové, a je na zvážení, zda by takový systém časem nezankl a na kolik by byl využíván.* Pokud by si podnik harmonizovaný základ daně nezvolil, jelikož by nebyl k tomuto kroku motivován, by byl stejně zatížen při zdanění svých celoevropských aktivit povinností vypořádávat se s právními předpisy mnoha členských států jako nyní, což neprospívá obchodování na vnitřním trhu. Povinný systém harmonizace by byl tím neúčinnějším nástrojem k překonání mnoha rozdílů a individualistických tendencí členských států.¹²⁶ *Přikláním se k názoru, že pouze v případě povinné harmonizace lze dosáhnou skutečného odstranění bariér vnitřního trhu a dovést tak proces jeho tvorby. Volitelná harmonizace je pouze někde na půl cesty a jako taková by neumožnila naplnění myšlenky jako celku. Opět je zde možno zmínit fiskální aspekty. S tím souvisí právě nastavení systému tak, aby umožnil prakticky obojí, jak harmonizaci, tak zaručil určitý rámec, v němž se státy mohou pohybovat a tak do jisté míry zohledňovat aktuální situaci a potřeby státu. Použití tedy daně z příjmů jako stimulační prvky ekonomiky. Na třetí straně je zde otázka pravděpodobnosti konsensu členských států v otázce harmonizace daní z příjmů. V tomto ohledu je nutno otevřeně konstatovat, že neexistuje konsensus v této otázce přijetí či nepřijetí směrnice o Společném konsolidovaném základu daně z příjmů korporací (CCCTB), ba naopak. Dosažení souhlasného stanoviska, při jednotné, unifikované koncepci harmonizace, tak, jak je připraven Komisí, je nereálný. Tento systém je totiž navržen způsobem, který zcela pomíjí a nereflektuje zvláštnosti jednotlivých členských států. Naopak, systém harmonizace přímých daní musí být systémem spravedlivým, musí odrážet rozdíly mezi členskými státy a musí být těmto rozdílům přizpůsoben a počítat s nimi. Jen tak lze spravedlnost v této oblasti zaručit. Dále musí být nastaven plošně, s respektováním rozdílů mezi zeměmi a provést kompletní harmonizaci, a současně mít na paměti fiskální význam daní. V tomto ohledu se tedy*

¹²⁶ MUNUN Neille., *Tax in Trouble Time: Is It the Time for A Common Corporate Tax Base in the EU?* EC Tax Review. Volume 20, 2011 – 3, s. 121-133. ISSN: 1385-3074.

jako ideální forma jeví tzv. povinně volitelný systém, nabízející členským státům několik možností.

5.2 Vymezení okruhu subjektů podléhajících harmonizaci

Pokud chceme usilovat o provedení skutečné harmonizace přímých daní, je třeba vyřešit otázku, které subjekty by měly být podrobeny harmonizaci, zda pouze osoby nadnárodní korporace, nebo osoby právnické jako celek a zamyslet se také nad otázkou harmonizace daně z příjmů osob fyzických. Na vnitřním trhu EU se pohybuje velké množství subjektů. Ač v otázce korporací je potřeba harmonizace viditelnější, *musíme si uvědomit, že množství dalších právnických osob rovněž vyvíjí přeshraniční aktivity a pokud budeme argumentovat, že harmonizace je potřebná proto, aby odstranila problém povinnosti vypořádávat se v daňové oblasti s mnoha právními úpravami, týká se tato problematika všech subjektů na trhu. Právě harmonizace daní z příjmů by znamenala velké odlehčení zejména u menších právnických osob, které se sice nevyznačují svou velikostí, ale naopak svou početností. Malý podnik v České republice může tak být často právě neznalostí právní úpravy v oblasti daní z příjmů v jiných státech od podnikání v nich odrazen, jelikož bude mít obavy, zda by vstup do tohoto členského státu neznamenal pro něho neúměrné daňové zatížení.* Pokud bychom tedy provedli harmonizaci daně z příjmů právnických osob plošně a současně v ní ještě zohlednili i aktuální situaci v daném státě, bylo by toto opatření významnou podporou pro rozvoj přeshraničních aktivit právnických osob, a to napříč jejich spektrem, tedy od nejmenších podniků, přes střední firmy až po nadnárodní korporace. *Z teoretického hlediska je přínosné, aby se harmonizace daně z příjmů právnických osob vztahovala na všechny právnické osoby v EU.* Nutnosti podrobit harmonizaci všechny právnické osoby je si vědoma též Evropská komise, která tuto skutečnost dříve popírala a zaměřovala se pouze na velké nadnárodní korporace, avšak ve svém návrhu směrnice o CCCTB svůj názor změnila. Co se týče osob fyzických, je nutno zdůraznit, že daň z příjmů fyzických osob se od daní, kterým jsou podrobeny osoby právnické, v mnohém liší. *Není však možno opomenout fakt, že i v této oblasti existuje přeshraniční prvek, související s volným pohybem osob. Základní čtyři svobody pohybu - osob, zboží, služeb, kapitálu naznačují, že fyzické osoby nelze jako faktor jednotného trhu opomenout. Osoby, které vyvíjejí přeshraniční aktivity, by jistě tuto*

možnost v mnohých případech uvítaly. Měly by tak zaručeno stejné zdanění ve všech členských státech. Proto z hlediska teoretického pro dosažení vyšší míry objektivit a komplexnosti je nutné podrobit zkoumání též oblast daně z příjmů fyzických osob. Harmonizaci této oblasti nelze odmítnout, jelikož má značné opodstatnění, neboť zasahuje ještě hlouběji do systému státu než daň z příjmů osob právnických, a proto může být pro harmonizaci zvláště významnou. Zde by se nejednalo pouze o problematiku daňových výnosů, jako u osob právnických, nýbrž spíše o samotný politický a sociální systém země. V mnoha evropských státech právě systém zdanění příjmů fyzických osob je jedním z nástrojů tzv. sociálního státu, kdy prostřednictvím vyššího zdanění osob jim stát naopak poskytuje v případě určité sociálně nevýhodné situace velmi vysokou podporu. Právě daňové zatížení a jeho regulace umožňuje zajistit funkčnost takového systému. Návrh harmonizované právní úpravy v této oblasti je nutno koncipovat tak, aby bylo možno naplnit vstupem do některého z modulů též různé základní myšlenky variabilních typů státní politiky v různých státech EU. Výzkum v oblasti konstrukce ideálního modelu harmonizace daní z příjmů v EU tak ověří, do jaké míry je harmonizace této oblasti z teoretického hlediska možná a obtížná.

5.3 Rozsah harmonizace ve vztahu k prvkům daňové konstrukce – nová perspektiva evropského daňového práva

V tomto případě se jedná o nalezení odpovědi na otázku, zda by se mělo jednat o harmonizaci komplexní, postihující všechny prvky daňové konstrukce, nebo zda by se harmonizace měla zaměřit pouze na několik vybraných prvků, jejichž role je v tomto ohledu nejvýznamnější. Harmonizace v oblasti přímého zdanění se ve své první fázi má dle plánu Evropské komise zaměřit pouze na harmonizaci základů daně z příjmů u právnických osob vyvíjejících aktivitu v rámci EU. V první fázi je tedy plně ponechána stranou otázka harmonizace daňových sazeb. Objevují se názory, že tento přístup Evropské komise je paradoxní, a to ve vztahu k výsledkům analýzy Evropské komise, která potvrdila až 75 % podíl účinků daňových sazeb na tvorbu problémů s přímými daněmi v rámci EU. Zde je na místě zamyslet se, zda daňové sazby skutečně hrají v oblasti daní z příjmů v rámci oblasti EU tak důležitou úlohu.¹²⁷

¹²⁷ Stov. SØRENSEN, Peter Birch. *Company tax reform in the European Union*. [online] Economic Policy Research Unit Working Paper Nr. 8/2003. Copenhagen : EPRU, University of Copenhagen,

„V daňové teorii je tedy celková harmonizace definována jako výsledek harmonizace strukturální (tzn. harmonizace struktury daňového systému) a harmonizace daňových sazeb.¹²⁸ Pokud bychom chtěli usilovat o provedení komplexní harmonizace, bylo by nezbytné harmonizovat kromě základu daně také její sazbu. Tyto dva atributy spolu totiž velmi úzce souvisí. Z teoretického hlediska je to sice zapotřebí, nicméně pro dosažení vyváženosti pohledu musíme položit na misky vah také hledisko praktické. Problém forum shopping, který je proklamován jako jeden z faktorů ohrožujících správné fungování vnitřního trhu, spočívá mimo jiné také ve faktu, že na daňové sazby jsou společnosti až přespříliš citlivé. Jelikož výše daňové sazby, na rozdíl od daňového základu, je zřejmá na první pohled, vede často společnosti při rozhodování o umístění svého sídla k motivaci zasadit svou pobočku do míst, kde daňová sazba je na první pohled nejnižší. Jelikož základ daně a jeho výpočet je určen mnohem složitěji a vyžaduje hlubší analýzu nastavení daňových předpisů, kdy je nutno vzít v úvahu mnoho dalších prvků, může, i když skrytě, jeho nastavení hrát často závažnější úlohu při zdanění než vyšší, či nižší daňová sazba v tom kterém členském státě. Daňové sazby jsou však prvkem, na který je příliš vidět, což zvyšuje míru citlivosti subjektů na změny jejich výše. Na druhé straně je nutno připustit skutečnost, že daňové sazby hrají v hospodaření státu velkou úlohu, a to především v oblasti fiskální. Nastavení daňových sazeb je součástí vládní politiky, kdy jejich zvýšení či snížení může ovlivnit chování všech subjektů tržní ekonomiky. Nejde jen o výnos z daní z příjmů, jakožto jednoho ze zdrojů příjmové stránky rozpočtů, nýbrž právě o ovlivnění nabídky a poptávky v rámci ekonomiky. Byť by se tato role zdála být významná spíše u daní nepřímých, ani v oblasti přímého zdanění nemůže být role daňových sazeb opomenuta. Otázkou je, jakým způsobem by reagovaly členské státy na harmonizaci daní z příjmů v oblasti daňových základů v souvislosti se sazbami daně. Vedla by tato harmonizace ke konverzi a ke sblížení výše daňových sazeb v členských státech? Na jedné straně zde máme model celkové harmonizace, tedy harmonizace zahrnující nejen základ daně z příjmů, ale rovněž sjednocení daňových sazeb. Na opačné straně stojí fiskální politika členských států a sazba daně jako jeden z jejich nástrojů a případné omezení fiskální

Department of Economics, 2003. [cit. 2011-05-12] Dostupný z WWW:<<http://ideas.repec.org/s/kud/epruwp.html>>, s. 19-20.

¹²⁸ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha : Aspi, 2005. 14 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

suverenity členských států v případě celkové harmonizace. Tato situace by se dala v rámci mého modelu harmonizace přímých daní vyřešit cestou *stanovení rámce limitů pro daňové sazby. Zakotvení minimální sazby daně, která by nebyla omezena shora, by bylo v tomto případě nedostačující. Aby se jednalo skutečně o harmonizaci, je nutno stanovit dolní i horní hranici rámce, v němž by se členský stát mohl pohybovat, a to s ohledem na fiskální potřeby, kdy stanovení sazby na horní, či dolní hranici by bylo jednak ještě účelné pro harmonizaci a současně schopné splnit roli fiskálního nástroje vládní politiky.* Při pokusech o analýzu stávající výše daňových sazeb se objevují názory, že je potřebné při stanovení daně vnímat rozdíl nominální sazby daně a tzv. efektivní sazby daně.¹²⁹ Tyto názory poukazují na skutečnost, že tzv. efektivní sazba daně zohledňuje i další účetní operace, které jsou prováděny při výpočtu základu daně. Právě efektivní sazba daně tak určuje skutečné daňové zatížení. Tento názor navazuje na výše deklarované úzké sepětí základu daně a daňové sazby, které není možno vnímat odděleně. Dle analýzy se rozdíl mezi efektivní a nominální sazbou daně mezi členskými zeměmi pohybuje v rozmezí 2 – 10 %.¹³⁰ K odstranění tohoto rozdílu by tak došlo právě v okamžiku provedení celkové harmonizace, kdy by byla harmonizována daňová sazba i daňový základ.¹³¹

Dle mého názoru, pokud bychom však usilovali o nalezení skutečně evropské cesty k harmonizaci, je zapotřebí rezignovat na zažité způsoby vnímání daní jako výsostné kompetence členských států a vytvořit prostor pro evropské daňové právo. Harmonizace nepřímých daní byla provedena vcelku poklidně, a přitom velmi efektivně, jelikož státům byl ponechán jistý manévrovací prostor. Daně přímé jsou ze svého hlediska ještě komplikovanějším objektem harmonizace, proto je pro vytvoření skutečně efektivního systému zdanění příjmů v rámci EU nutno uvažovat o harmonizaci většiny prvků daňové konstrukce, tedy i subjektu, pravidel pro daňové rezidentství, předmětu daně, daňového základu a s ním spojené problematiky daňových ztrát, sazeb

¹²⁹ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, 2005. 54 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

¹³⁰ (Tamtéž).

¹³¹ V praxi se však vyskytují i modifikované názory: „Lze říci, že v případě sjednocení daňových základů již v podstatě není nutno daňové sazby harmonizovat. V situaci, kdy jsou základy daně definovány jednotně, neexistuje rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou daně. Společnosti jsou samy schopny v jednotlivých zemích identifikovat možné daňové zatížení, což v oblasti daňových sazeb otvírá prostor pro spravedlivou daňovou soutěž. V konečném důsledku pak sjednocení daňových základů může samo spontánně generovat sjednocení daňových sazeb napříč Evropou.“ NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha : Aspi, 2005. 55 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

daně jakož i daňové správy. Tomuto tvrzení by se dala jistě namítnout jeho nereálnost, neproveditelnost do praxe. Právo z teoretického hlediska však nelze limitovat existencí či neexistencí politického konsensu. Jelikož se nacházíme ve velmi dynamickém období vývoje, nelze ustrnout na zažitých koncepcích právních institutů, nýbrž je zapotřebí reflektovat aktuální situaci a snažit se o nalezení nových cest a perspektiv, kterými by se právo mohlo ubírat. Evropská unie prochází určitými etapami svého vývoje, a stejně tak, ruku v ruce s vývojem v EU, se také právo s časem mění a vyvíjí, proto je zapotřebí modernizovat nejen technologie, ale také právní systém a přístup k vnímání práva a jeho institutů. Pokud se má Evropská unie ve své integraci posunout dále směrem ke svému cíli sledujícímu svobodný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu a fungujícímu vnitřnímu trhu, je nutno provést v oblasti právní úpravy přímého zdanění zásadní změny, které vytvoří pro dosažení takového cíle optimální právní prostředí.

5.4 Harmonizace a řešení problematiky forum shopping?

Forum shopping je problémem především nadnárodních korporací. V oblasti malých středních podniků se vyskytuje mnohem méně. Návrh CCCTB se pokouší o jeho řešení, avšak tak, jak je nastaven, nemůže vést k jeho úplnému rozuzlení. Velký pokrokem směrem v boji proti forum shopping je umožnění zápočtu přeshraničních ztrát členů skupiny. V souvislosti s problematikou forum shopping se otvírá v jisté rovině též otázka daňové neutrality příjmových daní. Princip neutrality vychází z myšlenky, že nastavení daňového systému, nebo daň jako taková, nemá být určujícím faktorem pro ekonomická rozhodnutí daňových subjektů, a to jak v rovině koupi zboží, vstupů pro výrobu, nebo alokace investic.¹³² Daň by tedy neměla hrát roli činitele, jež ovlivňuje, či vede jednání a rozhodování hospodářských subjektů. Pokud uchopíme tento princip v rovině evropské, povšimneme si, že v rámci Evropské unie nabývá zcela nových rozměrů a rovin. Najednou lze tak pozorovat princip daňové neutrality v rovině rozhodování daňových subjektů ne ve smyslu jaký výrobek si zakoupí, či jaký objekt zvolí pro svou investici, nýbrž rozhodování o tom, do kterého členského státu budou plynout jeho investice, nebo ve kterém členském státě bude mít své sídlo, přičemž celé

¹³² ZUBAL'OVÁ A KOLEKTIV, Alena. *Daňové teorie a ich využitie v praxi*. I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2008, s. 134, ISBN 978-80-8087-228-3.

toto rozhodování je významně ovlivněno právě odlišnou koncepcí zdanění, a to nejen cestou daní nepřímých, nýbrž především daní přímých. Nelze tedy napříště spojovat pojem neutralita daní pouze se strukturou jednotlivých daní, ale též s rovinou daňových systémů a jejich rozdílů v rámci EU. Jako příklad bychom si mohli vzít již výše uvedenou problematiku možnosti zápočtu přeshraničních ztrát. Problémem zde je, že zápočet ztrát mateřské a dceřiné společnosti, tedy v rámci skupiny, je možný zpravidla pouze v rámci ztrát domácích, a to za splnění dodatečných podmínek, zatímco zápočet ztrát zahraničních¹³³ je v tomto případě v daňových předpisech členských států EU možný pouze v malém počtu z nich, zejména v Dánsku, Francii¹³⁴, Itálii¹³⁵ či Rakousku.¹³⁶¹³⁷ Takový stav problém forum shopping spíše podporuje. Model CCCTB je však založen na principu volitelnosti, což mu znemožňuje tento problém zcela odstranit. Dále lze upozornit na to, že pokud bude harmonizován pouze základ daně a nikoliv současně i daňové sazby a pokud tento systém bude volitelný, mohla by situace vést naopak k nárůstu tohoto chování podniků. Pokud bude zavedena možnost volby mezi harmonizovanou právní úpravou základu daně a právními předpisy členských států, mohlo by to vést ke ztrátám v daňových výnosech, a tak by zanikl i jeden z účelů změny právní úpravy. Proto harmonizace musí být úplná, ale i citlivá. Z toho důvodu se jako nejvhodnější cesta jeví harmonizovaný Trojmodul a povinně volitelná harmonizace.

5.5 Positivní a negativní aspekty harmonizace

Při zkoumání harmonizace je důležité mít na paměti nejen její pozitivní aspekty, nýbrž také její negativa. Základním pravidlem při realizaci tak zásadního záměru je požadavek, aby jeho výhody a přínos dosahovaly dostatečné míry intenzity a dosáhly

¹³³ Viz COM (2006) 824 final

¹³⁴ Srov. ROBERT, E., *France-Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, s. 8-9 [cit. 2012- 03-09]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_fr.html >.

¹³⁵ Srov. GRECO, L., *Italy Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011,s.6-8 [cit. 2012-03-19]Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_it.html 27/>.

¹³⁶ Srov. SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N. *Austria - Corporate Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 6 -7 [cit. 2011-11-25]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html >.

¹³⁷ Viz NERUDOVA, Danuše. *Současná úprava nakládání se ztrátami v EU a návrh úpravy v systému CCCTB*. In [online]. Brno :[s.n.], 2009 [cit. 2011 -05 -12]. Dostupné z WWW: <kvf.vse.cz/storage/1218123374_sb_nerudovdanue.pdf>.

tak převahy nad nevýhodami a zápory. Pokud bychom měli vytyčit kladnou stránku zavedení harmonizace, je nutno současně určit, *z pohledu kterého subjektu je tato skutečnost hodnocena jako výhoda a z jakého pohledu naopak nikoli.* Hlavním úhlem pohledu, který by měl být zdůrazněn, je zájem a cíle *Evropské unie* a vnitřního trhu. Druhým, ale vedlejším, pak zájem *členských států* Unie jako subjektů podílejících se na realizaci jejího chodu a organizace. Třetím, nikoli opomenutelným činitelem, k jehož potřebám je nutno přihlídnout, jsou jednak *právní osoby*, a to zejména ty z nich, vyznačující se aktivitami na celoevropské úrovni, a jednak *osoby fyzické*, tedy samotní občané Evropské unie, a to nejen jako adresáti právní normy, nýbrž také jako zdroj moci a určující fenomén v demokratickém právním státě.

Pro Evropskou unii a vnitřní trh znamená harmonizace přímých daní, konkrétně daní z příjmů, *jednu z přirozených částí procesu tvorby vnitřního trhu.* V případě přijetí takové právní úpravy, která by byla schopna reflektovat skutečné potřeby tohoto procesu, lze identifikovat následující přínosy:

- *realizace priorit strategie „Evropa 2020“, s názvem „Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění“¹³⁸,*
- *významný krok na cestě ke sblížení právních ráďů a k dokončení tvorby vnitřního trhu,*
- *stimulační opatření směřující k oživení ekonomického růstu a řešení otázek nezaměstnanosti,*
- *možnost realizace dalších cíľů a politik Evropské unie cestou harmonizované právní úpravy daní z příjmů, zejména podpora výzkumu a vývoje,*
- *uskutečnění koncepce vytváření nových daňových systémů v EU,*
- *jedna z možností jak oživit konkurenceschopnost Unie v období hospodářské recese,*
- *z původních 27 různých právních úprav v oblasti daní z příjmů, s nimiž je nutno se při realizaci svobod vnitřního trhu vypořádávat, by byl jejich počet významně redukován při zavedení harmonizovaného Trojmodulu*

¹³⁸ Sdělení Komise „Evropa 2020 – Strategie pro inteligentní a udržitelný růst podporující začlenění“, KOM (2010) 2020, 3.3.2010.

(viz níže) na pouhé 3 moduly – *významné odstranění administrativní zátěže,*

- řešení problémů s *transfer pricing a forum shopping.*

Pokud zvážíme záporný efekt harmonizace daní z příjmů v EU, nenajdeme pro Evropskou unii žádná významnější negativa co do fáze, kdy by právní úprava byla přijata. *Negativní momenty lze však identifikovat v období přípravné fáze harmonizace, mezi nimiž lze zmínit pocit členských států o existenci jisté ingerence ze strany Evropské unie, do svrchovaných a suverénních sfér práva členských států, což by mohlo Evropskou unii v očích některých členských států oslabit, a s tím související nesouhlas mnoha členských států a nutnost vyvinout značné úsilí k dosažení jednomyslnosti při přijetí návrhu.*

Z pohledu *členských států* (států ve smyslu vládnoucích entit, nikoli občanů jako takových) by harmonizace daní z příjmů, i když si to některé členské státy a jejich vlády dosud nedokáží uvědomit, znamenala zejména následující výhody:

- *snížení nezaměstnanosti*, jelikož v případě, kdy by byly odstraněny překážky volného pohybu osob spočívající v nutnosti vypořádat se se zahraniční právní úpravou zdanění příjmů, došlo by s největší pravděpodobností ke značnému nárůstu mobility pracovních sil v rámci EU,
- *možnost zvýšení daňových výnosů*, díky nárůstu zaměstnanosti a expanzi právnických osob do zahraničí,
- při realizaci harmonizace cestou „Trojmodulu“ (viz níže) možnost členských států *zachovat si i v podmínkách harmonizované právní úpravy svůj vliv na určování mnoha významných parametrů právní úpravy*,
- s výše uvedeným též souvisí *zachování možnosti určování konkrétní výše daňových sazeb* v rámci stanoveného intervalu (viz níže), což by vedlo k *rozumné míře daňové konkurence* členských států a současně nezpůsobilo narušení vnitřního trhu,
- *zachování daně z příjmů jako jednoho z nástrojů daňové politiky* pro ovlivnění a řešení hospodářské situace státu,

- *značené snížení prostoru pro vznik daňových úniků.*

Nevýhodou pro členské státy by byla zejména *určitá míra, do níž by k omezení jejich suverenity v oblasti určení daní z příjmů jistě došlo*, na druhé straně však by tento krok byl vykoupen mnohými výhodami pro podniky a občany státu, což by druhotně členským státům pomohlo k vyřešení některých problémů. Pokud zvažujeme mezi koncepcí harmonizace jako systémem volitelným, ve smyslu volby mezi vnitrostátní právní úpravou a harmonizovaným základem daně viz CCCTB, nebo mezi systémem umožňujícím volbu mezi třemi harmonizovanými moduly, avšak tzv. povinně volitelně pro každý členský stát, je nutno podotknout, že *v případě CCCTB by došlo k situaci, kdy paralelně by vedle sebe existovala právní úprava členských států a právní úprava harmonizovaná, což by se negativně projevilo v zátěži na daňovou správu členských států, která by byla nucena rozšířit svůj administrativní aparát.* Mnohem prozíravější řešení nabízí v oblasti správy harmonizované daně z příjmů *harmonizovaný Trojmodul, u něhož k žádnému nárůstu administrativní zátěže správce daně a tím i rozpočtů členských států nedochází a administrativní zátěž je naopak snížena.* (viz níže)

Pokud se zamyslíme nad přínosy harmonizace z pohledu *občanů EU, fyzických osob, společností a podniků jakožto právnických osob*, najdeme pozitivních aspektů nejvíce:

- **Fyzické osoby**

- *fyzické osoby budou více motivovány k pohybu za prací do jiného členského státu Evropské unie, jelikož jejich příjem nebude zatížen daňovými břemeny a možnost dosažení na daňové úlevy bude mnohem snazší a rozsáhlejší,*
- *s touto výhodou souvisí také možnost odpočtu výdajů spojených s dopravou do zaměstnání, případně výdajů vynaložených na ubytování v jiném členském státě EU, v němž poplatník vykonává svou výdělečnou činnost, což by mělo být jako významný stimulační prvek součástí nové harmonizované právní úpravy,*
- *harmonizovaná právní úprava by měla podporovat mobilitu občanů v rámci EU za účelem studia nebo léčení v jiném členském státě, a tyto aktivity také cestou daňových odpočtů subvencovat,*

- *celkové daňové zatížení poplatníků by mělo být v důsledku harmonizované právní úpravy sníženo ve prospěch podpory ekonomické aktivity obyvatelstva a zvýšení ekonomického růstu,*
 - *daňový poplatník, který vyvíjí významné přeshraniční aktivity v jiném členském státu EU, by měl mít při splnění určitých podmínek právo volby svého daňového rezidentství,*
 - *harmonizovaná právní úprava daní z příjmů fyzických osob by měla poplatníkům dát možnost, aby podléhali zdanění společně jako tzv. domácnost, ve smyslu určité ekonomické jednotky, což by umožnilo zohlednit pro daňové účely vzájemně mezi poplatníky žijícími v jedné domácnosti (zpravidla rodina – rodiče, děti, ale někdy také další osoby) určité významné skutečnosti.*
- **Právnícké osoby**
- *snížení administrativních nákladů vynaložených v souvislosti s nutností vypořádat se s existencí 27 rozdílných právních úprav v oblasti zdanění příjmů v rámci EU (u návrhu CCCTB předpokládá Komise pokles výdajů na administraci daňové povinnosti o 7 %, u harmonizovaného Trojmodulu lze předpokládat, že by toto procento bylo podobné, nebo vyšší),*
 - *zvýšení aktivity podniků v jiných členských státech motivované právě výše uvedenou eliminací administrativního břemene,*
 - *možnost přeshraniční kompenzace ztrát generovaných v různých členských státech,*
 - *rozsáhlá možnost odpočtu darů věnovaných na veřejně prospěšné účely, a to i v jiném členském státě EU,*
 - *možnost tvorby konsolidované skupiny pro zdanění příjmů mateřské a dceřiné společnosti v rámci EU,*
 - *v harmonizované právní úpravě by měla být zavedena, při splnění stanovených podmínek, možnost registrace k daňové povinnosti v jiném členském státě Evropské unie, než v němž je umístěno hlavní sídlo právnické osoby,*
 - *harmonizovaná právní úprava by se vztahovala na všechny právnické osoby v EU.*

Co se týče nevýhod, je nutno, aby systém harmonizace daní z příjmů byl navržen tak, aby dokázal předem vzniku jakýchkoliv nevýhod spolehlivě předejít a přinesl občanům i podnikům EU především zjednodušení a podporu, neboť adresáty právních norem jsou právě tyto dva typy daňových subjektů, a právě jejich aktivita ve směru k tvorbě hodnot a pracovní činnosti, generující příjem, je základem nejen pro vznik příjmu a následně daňové povinnosti, nýbrž také pro dobrou kondici celoevropské ekonomiky a sekundárně též veřejných financí, proto je zapotřebí využít harmonizovanou právní úpravu v této oblasti také jako *přímý nástroj podpory fyzických a právnických osob a jejich neúměrné zatížení a překážky* v podobě nevýhod předem eliminovat, což je velmi důležité zejména také ve směru k posílení konkurenceschopnosti Evropské unie v globálním světovém měřítku. Při tvorbě harmonizované právní úpravy je důležité mít na paměti, že občané nemají být služebníky práva a jeho normy nemají být zátěží občanů, ale právo má naopak občanům sloužit a podporovat svými pravidly jejich úsilí při tvorbě hodnot pro společnost.

5.6 Harmonizace přímých daní jako prvek federalizace EU

Při řešení otázky harmonizace je důležité zvážit rovněž korelaci harmonizace a procesu federalizace Evropské unie. Daně tvoří základní stavební kámen příjmové stránky převážné většiny rozpočtů, a jako takové je nezbytné je zkoumat též v rovině fiskálního federalismu. *Evropská unie již fakticky v mnohých ohledech znaky federalizace vykazuje, ovšem v oblasti daňové a rozpočtové se potýká s mnohými obtížemi a také především s odmítavými postoji členských států, které si tento vývoj jakoby nechtějí přiznat, a na místo, aby nechaly vývoj volně plynout, zarputile se mu brání. „Fiskální federalismus se zabývá hledáním nejhodnější úrovně vlády, jež má zajistit funkce veřejných financí v ekonomice“.*¹³⁹ Právě otázka harmonizace přímého zdanění je jedním z prvků, kterou je zapotřebí v rámci fiskálního federalismu vzít v úvahu. Úroveň vlády je nutno v tomto smyslu vykládat ve vztahu ke zkoumání, zda upravit daňovou povinnost na úrovni Evropské unie, nebo naopak ponechat tuto úpravu na členských státech a případně v jakém rozsahu. A to vše právě s vidinou dosažení stabilního a efektivního financování veřejného a hospodářského sektoru.

¹³⁹ KÖNIG, Petr, et al. Rozpočet a politiky Evropské unie: Příležitost pro změnu. 2. aktualizované vydání. Praha : C.H. Beck, 2009, s. 486, ISBN 978-80-7400-011-9.

Pokud analyzujeme postoje významných teoretiků fiskálního federalismu minulého století, je v tomto ohledu nutno vyzdvihnout přístup teoretika Oatese, jenž již roku 1968 provedl výzkum zabývající se otázkou efektivnosti právní úpravy na úrovni centrální a na úrovni decentralizované, či regionální. Pokud si v tomto případě představíme Evropskou unii jako vládcu centrálního, členské státy jako vlády regionální, je nutno jednoznačně potvrdit tezi Oatese o vhodnosti modelu centralizovaného pro možnost dosažení vyšší míry efektivnosti využití nástrojů sloužících ke koordinaci a řízení ekonomických procesů v integračním uskupení států.¹⁴⁰ *Zde se nabízí též příměr k vnitřnímu trhu Evropské unie. Členské státy mají sice také k dispozici mnohé nástroje, které jim umožňují provádět jisté zásahy, mezi nimiž přímé daně hrají nezastupitelnou úlohu, nicméně v podmínkách jejich aplikace pouze na úrovni členských států, při nerespektování reálného stavu spočívajícího v potřebě centralizované koordinace za užití harmonizované právní úpravy, mají nástroje členských států pouze omezený efekt, který je limitován právě absencí harmonizace.* Nelze však k procesu harmonizace přistupovat způsobem vytvářejícím určitou polarizaci, v našem případě postavit proti sobě dva přístupy, jeden centrální, na úrovni Evropské unie, prosazující jednotný model harmonizace, na druhé straně členské státy, prosazující ponechání si daňové jurisdikce v oblasti daní z příjmů plně pod svou kontrolou. *Jakákoliv polarita obecně není přístupem, který by umožňoval efektivní řešení, naopak vede ve většině ke vzniku patových situací a zbytečných blokad.* Pokud máme snahu dosáhnout reálného provedení harmonizace, tedy harmonizace v podobě, která skutečně splní potřeby EU a vnitřního trhu, jakož i přispěje k rozvoji daňového práva v EU, je zapotřebí pojímat přístup k harmonizaci nikoli plošně, tedy nejít pouze po povrchu harmonizační myšlenky, nýbrž provést harmonizaci hlubší, v míře odpovídající cílům EU. *Harmonizaci je nutno činit s vědomím jejich reálných potřeb a nedopustit jejich opomenutí pod vlivem snahy spočívající v nastavení harmonizovaných pravidel tak, aby vyhovovaly individualistickým představám členských států a jejich obav o sebe sama, avšak naopak prosazovat provedení harmonizace v duchu filosofie fiskálního federalismu, tedy plně v souladu s cíli a potřebami nadnárodního společenství států, přičemž nastavit harmonizaci tak, aby rovněž umožnila členským státům jistou míru participace a spolurozhodování. Dle mého názoru, si členské státy musí nejprve*

¹⁴⁰ KÖNIG, Petr, et al. Rozpočet a politiky Evropské unie: Příležitost pro změnu. 2. aktualizované vydání. Praha : C.H. Beck, 2009, s. 486 – 487. ISBN 978-80-7400-011-9.

uvědomit, že nemohou být součástí nadnárodního uskupení států pouze co do části práva (zpravidla té části, která jim pro jejich individuální zájmy vyhovuje) a setrvat dále na pluralitě právních úprav, neboť taková diverzifikace jde proti myšlence integrace a je zpětnou silou, která zpomaluje vývoj. Pokud členské státy chtějí být integrovány, musí připustit takový způsob rozdělení kompetencí v rámci integračního uskupení, který umožní realizovat cíle, které daly tomuto uskupení států vzniknout a které jsou nábojem a motivačním činitelem jeho existence a aktivity. Jako nejvhodnější úroveň, na níž by v dnešní ekonomicky vysoce propojené Evropské unii, měly být upraveny daně z příjmů, je úroveň centrální, která bude respektovat rozdíly a specifika mezi jednotlivými členskými státy a umožní spojit jak centrální cíle EU, tak i individuální cíle členských států. Konkrétně by takovým systémem mohl být tzv. Trojmodul harmonizace daní z příjmů v EU, k jehož vytvoření směřuje výzkum vedený v rámci této disertační práce a který bude součástí jejich závěrů.

6. Daně z příjmů v EU v kontextu s harmonizací – výzkum a komparace

6.1 Koncepce „Trojmodulu harmonizace daní z příjmů v EU“

Základem mého návrhu koncepce je vytvořit na úrovni Evropské unie tři moduly harmonizace daní z příjmů, které by existovaly paralelně vedle sebe. *Ze současných 27 právních úprav daní z příjmů by se tedy systém zúžil na tři. Tyto moduly by byly tzv. povinně volitelné.* To znamená, že každý členský stát by si povinně zvolil jeden z modelů. *Domnívám se totiž, že naprostá unifikace pouze do jediného modulu základu daně by vzhledem k členské základně Evropské unie nebyla adekvátní a účelná. Při návrhu modelů harmonizace bude brán ohled na dosažení jisté míry flexibility modelů, které budou navrženy tak, aby reflektovaly reálné potřeby států a situace, které mohou v praxi vzniknout, aby tak volbu určitého systému stát mohl přizpůsobit své aktuální potřebě.* Stát by si tak zvolil vždy určitý modul na pevně stanovenou dobu. Co se týče délky této doby, při jejím určení dochází ke střetu principu flexibility s principem právní jistoty. Ideální se jeví období pěti až sedmileté, po němž by stát

musel určit, zda zůstane ve stávajícím modulu, či přejde do některého ze dvou zbývajících modulů. Před tímto rozhodnutím by bylo nutno, aby stát provedl analýzu aktuální situace. *Nelze zde však jednostranně poukazovat pouze na stránku ekonomickou, jakožto faktor, který by při tomto rozhodování hrál stěžejní roli. Nemalý vliv je třeba připsat i faktorům politickým.* Možností je také nastavit metodu určování cestou předpisů Evropské unie. Takový institut by však zřejmě nebyl přijat členskými státy, a byť by hrál úlohu pojistky proti rozhodnutí státu, kdy by mohl upravit nevýhodnou volbu modelu, mohlo by zavedení takového institutu zabránit konsensu členských států o tomto systému jako celku. Proto je zapotřebí v této oblasti postupovat s nejvyšší mírou opatrnosti a vytvořit takovou konstrukci harmonizace daní z příjmů v EU, která na jedné straně bude reflektovat odlišnosti států a jejich dílčí zájmy, na druhé straně vyhoví požadavkům vnitřního trhu. *Současně je však zapotřebí konstatovat, že na zachování drobných nuancí je nutno trvat i v rámci jednotlivých modulů, což při kvalitním a přehledném nastavení systému závažnější komplikace nezpůsobí. Zastávám názor, že na cestě k vytvoření ideálního modelu harmonizace daní z příjmů je zapotřebí vzdát se některých zažitých koncepcí a metod zdanění a naopak otevřít dveře novému vnímání a vytvořit tak nový prostor evropského daňového práva, oprostit se od starých koncepcí a právních úprav fungujících v členských státech, tedy ve vnitrostátní legislativě a přistoupit k řešení harmonizace jako „tabula rasa“, a otevřít cestu vzniku systému reflektujícího všechny zvláštnosti nadnárodního prostoru EU. K nalezení cesty k harmonizaci, která by odpovídala plně potřebám jednotlivých členských států, je zapotřebí dosažení jistého stupně konvergence právních předpisů, avšak s důrazem na ekonomické, hospodářské a finanční aspekty jednotlivých států a jejich specifika. Za účelem získání skutečně objektivního pohledu na problematiku harmonizace daní z příjmů je zapotřebí provedení analýzy právní úpravy daní z příjmů ve 12-ti členských státech. Důsledné provedení harmonizace si žádá velmi rozsáhlé zkoumání prvků daňové konstrukce a jejich jednotlivých institutů. Pro účely vytvoření harmonizovaného trojmodulu budou analýze a komparaci podrobeny následující prvky: subjekt daně, předmět daně, základ daně (v rámci základu daně budou zkoumány též ztráty, odčitatelné položky apod.), osvobození od daně, sazba daně, správa daně.*

Závěrečná fáze mého výzkumu bude věnována tvorbě návrhu systému základu daně, který by *provedl harmonizaci přímých daní s ohledem na ekonomické a sociální*

rozdíly mezi jednotlivými členskými státy a současně zachoval možnost použití daní z příjmů jako jednoho z nástrojů vládní fiskální politiky. Prostředky získané touto daní by dále plynuly do rozpočtů jednotlivých členských států. Mnohé aspekty je důležité však ještě podrobně zkoumat a abstrahovat

Pro účely zkoumání provedeme rozdělení členských států EU do tří skupin dle hospodářské vyspělosti jednotlivých zemí, z nichž byly pro účely výzkumu vybrány následující členské státy Evropské unie:

Název	Členové modulu	Charakteristika
Modul 1	Německo Francie Belgie Nizozemí	zakládající země EU, silná úroveň ekonomické výkonnosti.
Modul 2	Velká Británie Dánsko Španělsko Itálie	významní členové EU, nepatří však k absolutním hospodářským špičkám, střední úroveň ekonomické výkonnosti.
Modul 3	Česká republika Slovenská republika Polsko Rakousko	méně významné země v rámci EU, střední až nízká úroveň ekonomické výkonnosti

6.2 Modul 1

Při srovnávání právních úprav je nutno nejprve vymezit samotnou koncepci, s níž bude k provedení komparace přistoupeno. Základním cílem a motivem studia zahraničních právních úprav členských států EU v oblasti daní z příjmů, je jednak *identifikace shodných prvků v jednotlivých právních úpravách, nasvědčující pozitivnímu vývoji právních úprav v duchu harmonizace a jejímu hladšímu provedení, jednak je nutno se zaměřit na nalezení nových a zajímavých institutů a koncepcí ve zkoumaných*

vnitrostátních úpravách, jež by bylo přínosné do harmonizované právní úpravy převzít. Členské státy byly pro účely tvorby návrhu harmonizovaného Trojmodulu zařazeny do tří skupin dle ekonomické výkonnosti, vyspělosti a do jisté míry, až na výjimky, podobnosti své právní úpravy. V tomto duchu bude též provedena komparace jednotlivých právních úprav, tedy dle koncepce jednotlivých modulů. Současně však je zcela nezbytné podotknout, že toto rozdělení je nastaveno pouze pro účely výzkumu. Obecně by však státy měly samy možnost vstupu do toho modulu, jež by si samy zvolily, pokud by měly pocit, že podmínkám jejich členského státu a představám vlády o systému zdanění vyhovují nejlépe. Tato analýza provede komparaci spolu s výzkumem, jedním z jejích cílů je též přinést náměty na inovace v oblasti zdanění a nalezení nástrojů, kterými by bylo možno prostřednictvím právní úpravy daní z příjmů lépe využít spolupráce členských států a motivovat je k vyšší přeshraniční aktivitě a spolupráci tak, aby potenciál harmonizace, vnitřního trhu a EU jako celku mohl být efektivněji využit.

6.2.1 Daň z příjmů fyzických osob

V rámci modulu 1 bude srovnána právní úprava Francie, Německa, Nizozemí a Belgie. Pokud posoudíme francouzskou právní úpravu daňového rezidentství, najdeme v ní oproti zbývajícím státům modulu dva velmi zajímavé momenty. Prvním z nich je způsob, jímž se právní úprava vypořádává s určením daňového rezidentství francouzských státních příslušníků, jejichž bydliště se nachází v Monaku. Tito poplatníci jsou považováni za francouzské daňové rezidenty, pokud byly v období od 13. 10. 1962 rezidenty v Monaku, po dobu delší než 5 let. *Tento způsob řešení problematiky daňového rezidentství za pomoci testu státního občanství a časového období lze zvážit jako aplikovatelný v jistém ohledu též na harmonizovanou právní úpravu. Za další ze zajímavostí ve vztahu ke koncepci harmonizované právní úpravy lze označit fakt, že daň z příjmů fyzických osob se vztahuje na domácnost jako celek, podání samostatného daňového přiznání je spíše výjimkou.¹⁴¹ Dle koncepce právní úpravy německé jsou podrobeni společnému zdanění primárně manželé, pokud*

¹⁴¹ROBERT, E., France - Individual Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 25. 5.2011, s. 1 [cit. 2012-03-11]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_fr.html>.

si nezvolí zdanění oddělené.¹⁴² Do zdanitelného příjmu rodičů se v Německu nezahrnuje příjem jejich dětí. Oproti tomu ve Francii je do příjmů domácnosti zahrnut též příjem dětí do 18 let. Pokud dítě studuje, je zde možnost až do 25 let. Zajímavou je též možnost pro nesezdané páry uzavřít smlouvu „partner contract“ – PACS, která jim povoluje vystupovat pro účely daně z příjmů fyzických osob jako manželé.¹⁴³ V Nizozemí jsou manželé a registrovaní partneři zdaněni společně. S účinností od 1. 1. 2011 bylo umožněno společné zdanění také nesezdaným párům, které jsou registrovány k bydlení na shodné adrese, v případě že splní jednu z dodatečných podmínek: jsou rodiči společného dítěte, jeden z partnerů si osvojil dítě svého partnera, nebo vystupují jako partneři pro účely systému důchodového zabezpečení.¹⁴⁴ V Belgické právní úpravě je také užíván institut společného zdanění manželů, kdy manželské páry mohou podávat společné daňové priznání, přičemž zdanitelný příjem každého z manželů je určen odděleně.¹⁴⁵ *Z výše uvedeného jasně vyplývá, že pro harmonizovanou právní úpravu daně z příjmů fyzických osob se jako použitelný jeví institut společného zdanění manželů, je však nutno zvážit možnost aplikace modelu francouzského, vztahujícího se též na děti. Ve výsledku je tak nutno zamyslet se nad možností zavedení společného zdanění osob žijících společně v rámci jedné domácnosti, neboť každá domácnost je též určitou ekonomickou jednotkou, a to často bez ohledu na skutečnost, zda se jedná pouze o rodiče a jejich děti, či další příbuzné, nebo o osoby spřátelené, partnery, nebo druhy. Tyto osoby jsou často vzájemně provázány ekonomickými vazbami. Proto je zcela na místě pokusit se promítnout tuto skutečnost též do způsobu zdanění příjmů.*

Ve druhé fázi je nutno zaměřit se na předmět daně. Pokud porovnáme jeho nastavení v posuzovaných státech, lze identifikovat jistou odlišnost v Nizozemí, kde právní úprava stanoví tři typy příjmových košů, které se dále vnitřně člení. Do prvního koše řadí příjmy ze zaměstnání, rozdělené na podkategorie, do nichž patří

¹⁴² PERDELWITZ, A. Germany - Individual Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 1. 9.2011, s. 1 [cit. 2012-03-10]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_de.html>.

¹⁴³ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 275. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁴⁴ OFFERMANN, R. Netherlands - Individual Taxation, Country Surveys IBFD. [online]. 1. 9.2011, s. 2 [cit. 2012-12-20]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

¹⁴⁵ OFFERMANN, R. Belgium Individual Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 27. 10.2011, s. 1 [cit. 2012 01 04]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

jednak standardní kategorie příjmů ze současné, nebo dřívější závislé činnosti, z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, z živnosti, ostatní příjmy a příjmy z periodicky vyplácených plateb a důchodů, jednak speciální kategorii příjmů vlastníka obydlí, jež se vztahují na osoby vlastníci bydliště (dům či byt), s nímž je oprávněna samostatně disponovat ona osoba, nebo členové její domácnosti a která je povinna tuto skutečnost zahrnout ve formě tzv. přídatného příjmu do základu daně. Výše přídatného příjmu je určena jako procento (do výše 0,55 %) z tržní hodnoty daného obydlí, určené dle příslušných nizozemských předpisů o oceňování majetku.¹⁴⁶ *Tento institut se jeví jako zajímavý pro harmonizovanou právní úpravu, jelikož by tak mohl nahradit daň z nemovitostí a měl by oproti daním z nemovitostí, tak jak je známe dnes, i vyšší smysl. (viz níže).* Druhý příjmový koš v Nizozemí se vztahuje na příjmy z držby významných podílů na společnostech. Významný podíl je definován jako situace, kdy poplatník vlastní sám, nebo společně se svým manželem či partnerem přímo, nebo nepřímo minimálně 5 % kapitálu společnosti. Třetí koš se týká příjmů z úspor a investic (kapitálové příjmy).¹⁴⁷ Právní úpravy ostatních tří států modulu jsou velmi podobné a ctí klasické dělení na jednotlivé druhy příjmů obdobné právní úpravě České republiky. Nejblíže právní úpravě Nizozemí má Belgie, rozlišující kategorie příjmů z movitého majetku, příjmů pracovních a ostatních.¹⁴⁸ *Právě výše uvedená koncepce nizozemská se jeví jako nejvhodnější vzor pro tvorbu harmonizované právní úpravy, jelikož umožňuje s příjmovými koši dobře nakládat a oddělit kategorie příjmů, které se svou povahou od ostatních příjmových položek značně odlišují, což hraje potom další význam ohledně odpočtu výdajů, ztrát, různých omezení zvláštních daňových sazeb apod.*

Co se týče základu daně a jeho konstrukce v jednotlivých členských státech, je významné zabývat se odpočtem výdajů a zejména uplatněním daňové ztráty. V souvislosti s výše uvedeným lze z hlediska odpočtů zmínit francouzskou právní úpravu, jež zavádí institut tzv. odpočtu domácnosti. Jeho výše je limitována určením zákonné horní hranice, pro celkovou výši odpočtů, daňových úlev a slev na dani.

¹⁴⁶ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 630. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁴⁷ OFFERMANN, R. Netherlands - Individual Taxation, Country Surveys IBFD. [online]. 1. 9.2011, s. 2-3 [cit. 2012-02-20]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

¹⁴⁸ OFFERMANN, R. Belgium Individual Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 27. 10.2011, s. 9 [cit. 2012 01 04]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

Hranice stanovená současnou právní úpravou je 18 000 EUR plus 6% z částky celkového čistého zdanitelného příjmu. Zákon rozčleňuje odpočty a možnost jejich uplatnění na odpočty závislé na aktuální rodinné situaci a odpočty, které lze uplatnit bez ohledu na rodinnou situaci poplatníka.¹⁴⁹ *Právě zavedení takového limitu může představovat významnou pojistku oproti příliš vysokým odpočtům poplatníků, což by bylo v případě včlenění tohoto institutu do harmonizované právní úpravy jistě velmi pozitivně přijato členskými státy. Nastavení konkrétní výše limitu by mělo být v mezích širokého intervalu ponecháno na vůli členských států.* Nizozemská právní úprava s účinností od 1. 1. 2011 umožňuje poplatníkům odpočet tzv. obecných výdajů spojených se zaměstnáním jako formu kompenzace vynaložených nákladů, a to až do výše 1,4 % z hrubého výdělku. Tento způsob uplatňování výdajů, je určitou paušalizovanou formou dřívějšího systému uplatňování nákladů jednotlivě, tedy zvláště nákladů na dopravu a vzdělávání související se zaměstnáním. *Domnívám se, že právě odpočet výdajů spojených s dopravou do zaměstnání by měl hrát v harmonizované právní úpravě významnou roli. Lze v tomto ohledu uvažovat též o možnosti uplatnění výdajů spojených s ubytováním v místě výkonu práce. Tyto formy podpory by v rámci harmonizované právní úpravy mohly představovat jednu z významných podpor rozvoje pohybu pracovních sil v rámci vnitřního trhu. Pokud by se mělo jednat o skutečně významnou formu podpory, bylo by zapotřebí vyjmout tento odpočet z režimu výše uvedeného limitu a umožnit jeho uplatnění až do výše daňové povinnosti.* Z německé právní úpravy lze vyzdvihnout dvě skupiny odpočtů, a to darů a pojistného. Poplatník má možnost odpočtu 72 % příspěvků odvedených do systému zákonného důchodového pojištění a některým soukromým penzijním institucím za stanovených podmínek až do výše limitní částky 14400 EUR. Za určitých podmínek je umožněno odečíst též 88 % z pojistného na životní pojištění. *Další zajímavou oblastí z hlediska harmonizace je odpočet darů,* který je nutno vnímat především v korelaci k darům věnovaných poplatníkem na veřejně prospěšné účely, které lze v Německu uplatnit až do částky představující 20 % celkových příjmů poplatníka. Pro podnikatele nabízí zákon alternativně možnost odpočtu darů do výše 0,4 % z částky představované součtem ročního obrátu a výdajů na platy zaměstnanců. Dary politickým stranám je možno odečíst do výše 1650 EUR za zdaňovací období, pokud poplatník neuplatní příslušnou

¹⁴⁹ROBERT, E., *France - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, s. 6 [cit. 2012 -03-11]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_fr.html>.

slevu na dani.¹⁵⁰ *Toto nastavení se jeví jako velmi rozumné, současně mám za to, že by však bylo ve vztahu k harmonizaci nutno zvážit zavedení přeshraničního prvku při odpočtu darů, požadujícího, aby poměrná část darů na veřejně prospěšné účely byla věnována subjektu vyvíjejícímu činnost v jiném členském státě EU. Tímto způsobem by mohly být podporovány subjekty v méně rozvinutých zemích EU poplatníky ze zemí rozvinutějších. Příkladem je darování finančních prostředků francouzským daňovým poplatníkem veřejně prospěšné organizaci činné v ČR. Pro tyto účely by mohl být zřízen též evropský seznam veřejně prospěšných organizací, mezi něž by se řadily též školy, zdravotnická zařízení a ostatní instituce vyvíjející společensky prospěšnou činnost, jimž by bylo možno dar věnovat.*

Bez zajímavosti není v oblasti odpočtů ani právní úprava belgická, dle níž mohou být výdaje u příjmů ze závislé činnosti poplatníka uplatněny buď v prokázané výši, nebo formou paušálu. Pokud poplatník uplatňuje výdaje v prokázané výši, musí být veškeré takové výdaje spolehlivě doloženy. Pro paušální uplatnění výdajů je stanoven přesný rozsah ročních procentních podílů, které lze uplatnit, a jež je odstupňován v závislosti na výši příjmu a s růstem příjmu poplatníka klesá.¹⁵¹ *Zavedení paušálů v oblasti příjmů ze závislé činnosti může být v mnohých ohledech zajímavé. Paušální způsob uplatnění výdajů by mohl být aplikovatelný též v případě výše uvedených odpočtů výdajů na dopravu, nebo ubytování. Bylo by na zvážení, která z uvedených variant by byla pro harmonizaci přínosnější.*

Co se týče možnosti uplatnění daňové ztráty, co do rozsahu je nejširší možnost poskytnuta v Nizozemí, kdy jakoukoliv ztrátu lze obecně uplatnit jeden rok zpětně a dále v budoucnu po devět následujících let. Základní pravidlo týkající se ztrát současně stanoví možnost uplatnění ztráty pouze v rámci jednotlivých příjmových košů, což v praxi znamená, že ztrátu generovanou ze zdroje v rámci koše A nelze započíst na příjmy z koše B.¹⁵² Opačné pravidlo, i když s výjimkami, stanoví v tomto ohledu Francie, jejíž zákon umožňuje volně provedení zápočtu ztrát generovaných v rámci

¹⁵⁰ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 317 - 318. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁵¹ OFFERMANN, R. *Belgium - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 2 [cit. 2012 01 04]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

¹⁵² VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 632. ISBN 978-90-8722-093-8

jedné kategorie na příjmy z kterékoliv příjmové kategorie jiné, s jediným omezením vztahujícím se na nepodnikatelskou činnost odlišnou od svobodných povolání a některé ztráty z činnosti zemědělské, které lze započít jen v rámci stejné příjmové kategorie. Neuplatněnou ztrátu lze odečíst po dobu šesti následujících let. Ztráty vzniklé v rámci kategorie příjmů z nemovitého majetku lze započíst však pouze do výše 10 700 EUR ročně. Ztráta vzniklá z kapitálových zisků z prodeje cenných papírů je uplatnitelná za určitých podmínek dokonce po dobu deseti následujících let.¹⁵³ Pokud navážeme právní úpravou německou, v níž je zápočet některých ztrát plně umožněn vzhledem k příjmům plynoucím z předcházejícího zdaňovacího období, u některých druhů ztrát, především u kapitálových, je pro jejich zápočet stanoveno jisté omezení,¹⁵⁴ lze z výše uvedeného vyvodit, že možnost zápočtu ztrát v rámci modulu 1 by měla být nastavena velmi variabilně, a to zpravidla s jistými omezeními pro vybrané příjmové skupiny. Tento závěr potvrzuje též Belgie, u níž v možnosti uplatnění ztráty panují mezi jednotlivými příjmovými skupinami velké odlišnosti. Jedním ze základních pravidel je opět nemožnost zápočtu ztráty jedné příjmové kategorie oproti příjmové kategorii jiné. U příjmů z movitého a nemovitého majetku není zápočet ztrát povolen. Ztrátu v kategorii tzv. ostatních příjmů je možno uplatnit po dobu pěti zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, v němž ztráta vznikla. Ztrátu z příjmů spadajících do kategorie pracovních příjmů je možno uplatnit a převést na následující zdaňovací období bez omezení.¹⁵⁵

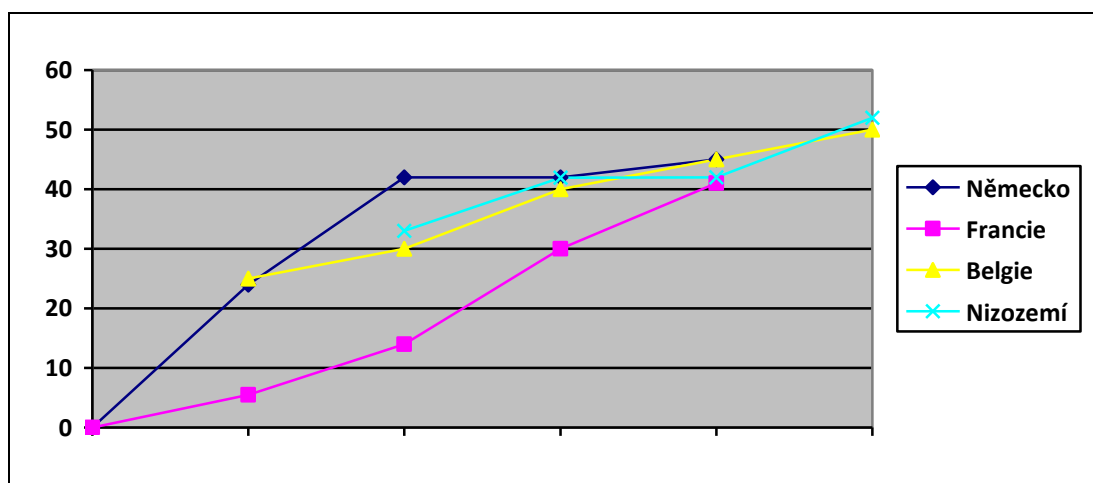
Posledním z významných harmonizačních činitelů lze označit daňovou sazbu. Komparace daňových sazeb je znázorněna v následujícím grafu.

¹⁵³ROBERT, E., *France - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, s. 8 [cit. 2012-03-11]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_fr.html>.

¹⁵⁴VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 318. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁵⁵(Tamtéž s. 130).

Komparace sazeb daně z příjmů fyzických osob



Vlastní komparace autorky.

Při srovnání daňových sazeb je důležité zaměřit se především na typ daňové sazby a koncepci příjmových pásem. Z výše uvedeného grafu je patrné, že systém daňových sazeb je ve všech státech modulu 1 nastaven jako progresivní. Současně však hraje velkou roli též příjmové pásmo, na něhož je sazba daně v té které výši aplikována. Z hlediska německé právní úpravy lze zaznamenat existenci nezdanitelného minima do výše 8004 EUR. Sazba daně je progresivně klouzavá, navýšená o tzv. solidární příspěvek (5,5 %). Jedná se o pět příjmových pásem, přičemž nejvyšší je pásmo nad 250 730 EUR, výše splatné daně je nastavena na 97135 EUR, při sazbě 45 %. Právní úprava postihuje zvláště fyzické osoby podléhající zdanění jednotlivě a zvláště manžele podávající daňové přiznání společně. Na manžele jsou aplikovány ukazatele (s výjimkou sazeb) ve dvojnásobné výši.¹⁵⁶ V korelaci k německé sazbě navyšované o solidární příspěvek je zajímavé zmínit právní úpravu belgickou, v níž daň vypočtená na základě aplikace progresivní sazby daně může být dále zvýšena na základě tzv. obecní přírážky.¹⁵⁷ Obce mají právo nastavit vyšší přírážky v pásmu od 9 do 8,9 %. Průměrná výše obecních přírážek je 7 – 7,5 %, což se blíží spíše vyšší hranici limitu. Obec má však právo též přírážku neuložit, stanovit sazbu 0 %.¹⁵⁸ *Institut obecních*

¹⁵⁶ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 318 - 319. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁵⁷ OFFERMANN, R. Belgium Individual Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 27. 10.2011, s. 6[cit. 2012-01-04]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

¹⁵⁸ (Tamtéž s. 8).

přirážek bych do harmonizované právní úpravy nezařadila, ponechala bych jeho existenci plně na vůli členských států a jeho vnitrostátním právu. Belgická sazba daně z hlediska koncepce je nastavena jako určitý hybrid mezi sazbou progresivně klouzavou a stupňovitou, jelikož vykazuje v jistém smyslu znaky obou těchto koncepcí. Z hlediska nizozemské právní úpravy je vhodné pro možnost komparace vyčlenit sazbový model vztahující se na první příjmový koš. Jedná se o čtyři příjmová pásma, počínaje 18 628 EUR a konče hranicí nad 55 694 EUR, zatíženou 52 % sazbou daně. Sazba je nastavena velmi specificky, je zde vidět značný rozdíl oproti úpravě německé mezi rozpětím příjmových pásem. Zajímavým počinem je daňové zvýhodnění pro daňové poplatníky starší 64 let aplikované v Nizozemí, pro něž platí v 1. a 2. příjmovém intervalu sazba nižší.¹⁵⁹ Zvýše uvedeného lze vyvodit závěr o vhodnosti stanovení progresivní daňové sazby v rámci harmonizované právní úpravy prvního modulu. Progrese by měla být stanovena v rámci čtyř až pěti sazbových pásem. Daňové sazby by měly být určeny od 0 do 45 %, přičemž každý členský stát by měl právo zvolit si vyšší daňové sazby pro jednotlivé kategorie v rámci stanoveného intervalu. Co se týče existence nezdanitelného minima tak, jak je koncipováno v německé, či francouzské právní úpravě, bylo by vhodné státům tuto možnost poskytnout, a to zejména z toho důvodu, že Německo i Francie jsou státy, jejichž koncepce a filozofie jejich politiky vychází z ideálu sociálního státu a existence nezdanitelného minima je jedním z nástrojů i důsledků sociálního ducha projevující se v oblasti zdanění, proto je zapotřebí těmto státům jistou míru jejich sociálně konformních opatření ponechat též v rámci harmonizované právní úpravy, neboť právě to je jeden ze znaků návrhu koncepce Trojmodulu, který se vyznačuje právě vnímáním a zohledňováním specifík jednotlivých členských států, nikoli slepou unifikací. Pokud se zamyslíme nad vyšší horní meze příjmového pásma, jemuž by odpovídala 45 % sazba daně, musíme vyjít z komparace horních mezních částek v členských státech prvního modulu, které se značně odlišují. Francie 70 000 EUR, Německo 250 000 EUR, Belgie 35 000 EUR a Nizozemí 55 000 EUR. V návrhu trojmodulu bude nutno proto dobře zvážit vyšší horní hranice příjmového pásma tak, aby byla pro členské státy modulu přijatelná. V souvislosti s návrhem harmonizované právní úpravy je potřeba zamyslet se také nad možnostmi

¹⁵⁹ OFFERMANN, R. Netherlands - Individual Taxation, Country Surveys IBFD. [online]. 1. 9.2011, s. 6-7 [cit. 2012-02-20]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/p rintversion/gtha_be.html>.

aplikace nižších sazeb pro daňové poplatníky vyššího věku. Od 60 let věku by mohla být sazba daně z příjmů fyzických osob snížena o čtvrtinu, od 65 pak o polovinu a daňový poplatník nad 70 let by mohli své příjmy zdaňovat pouze ve výši čtvrtiny obecné daňové sazby. Domnívám se, že taková forma zvýhodnění by nepředstavovala diskriminaci, nýbrž spíše určitou podporu daňových subjektů, nacházejících se ve věku, v němž zpravidla dochází k počátku útlumu jejich ekonomicky aktivní části života. Jedná se tedy o zcela přirozený cyklus a rovnost a daňová spravedlnost by spočívala ve skutečnosti aplikace tohoto zvýhodnění na všechny poplatníky daného věku. Motivačním prvkem podporujícím aktivitu fyzických osob v rámci vnitřního trhu by byla možnost snižování sazby daně u osob zaměstnaných v jiném členském státě, než je místo jejich bydliště. Již snížení daňové sazby o čtvrtinu v kombinaci s daňovými odpočty by mohlo být významným motivačním faktorem. Otázkou však je, zda toto opatření by již narušení rovnosti subjektů, či principu daňové spravedlnosti neznamenal, neboť by dávalo výhodu pouze některým skupinám poplatníků nikoli na základě skutečnosti, kterou nemohou ovlivnit a která je přirozená, jako výše uvedený věk člověka, ale na základě jejich volby pracovat v zahraničí. Zcela specifickou právní úpravu má v tomto ohledu Francie. Výpočet daně ve Francii je následující: hrubý příjem poplatníka je určen součtem příjmů za všechny příjmové skupiny, po aplikaci daňových odpočtů. Na částku čistého zisku jsou dále uplatněny osobní odpočty a daňové úlevy. Takto získaná částka celkového čistého příjmu je následně dělena níže tzv. rodinným koeficientem k dosažení částky čistého zdanitelného příjmu za podíl poplatníka. Na výslednou částku je teprve uplatněna daňová sazba a na vypočtenou daň je na závěr použit stejný koeficient, aby došlo k zjištění hrubé daňové povinnosti. V okamžiku, kdy dospějeme k výsledku, je zapotřebí provedení dalších úprav, vedoucích k zjištění čisté výše daně a to v následujícím pořadí: kontrola splnění limitu koeficientu, odpočet slev na dani, připočtení neschválených daňových odpočtů.¹⁶⁰ V porovnání s právní úpravou ostatních zemí prvního modulu by francouzský systém výpočtu a aplikace sazeb byl pro účely harmonizace nadmíru komplikovaný a proto pro tyto účely tak zcela nevhodný.

¹⁶⁰ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 280-281. ISBN 978-90-8722-093-8.

6.2.2 Daň z příjmů právnických osob

V rámci komparace právní úpravy daně z příjmů právnických osob ve státech prvního modulu je vhodné se zaměřit především na položky od daně osvobozené, dále oblast uznatelných a neuznatelných výdajů pro daňové účely, podmínky pro uplatnění ztrát a možnost jejich převodu do dalších let, obecně na položky od základu daně odčitatelné a případnou existenci dalších forem daňových úlev, a to vše z pohledu harmonizačních záměrů. Významnou otázkou v každé právní úpravě je osvobození dividend. Zajímavou právní úpravu v této souvislosti nalezneme v Belgii, kdy dividendy, plynoucí daňovému rezidentu, nebo stálé provozovně společnosti, která daňovým rezidentem není, z účasti na jiné společnosti, která je daňovým residentem Belgie, jsou osvobozeny až do výše 95 %, pouze zbývajících 5 % je předmětem daně.¹⁶¹ Stejně tak co se týče právní úpravy francouzské lze za nejvýznamnější osvobozenou položku označit dividendy.¹⁶² V Německu jsou pak osvobozeny kvalifikované formy dividend splňující zákonné podmínky.¹⁶³ Návrh směrnice o CCCTB¹⁶⁴ stanoví, že osvobozeny jsou přijaté rozdělované zisky, což potvrzuje, že také Komise ve vztahu k harmonizaci o možnosti osvobození této oblasti uvažuje. Pro harmonizaci se jeví jako nejvhodnější právní úprava nizozemská, stanovící osvobození tuzemských a zahraničních dividend, které mohou být od daně osvobozeny, pokud splňují dodatečné zákonné podmínky. Dividendy jsou zde s účinností od 1. 1. 2011 plně osvobozeny, pokud společnost, která je příjemcem dividend, splní dodatečné podmínky požadující určitou procentuální část držby podílů, nebo hlasovacích práv, dle nizozemské právní úpravy 5 %.¹⁶⁵ Podmíněnost osvobození dividend požadavkem na stanovenou výši držby podílu, nebo hlasovacích práv na společnosti se jeví být jako legitimní, je ovšem

¹⁶¹ OFFERMANN, R., *Belgium - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 6.2011, s. 9 [cit. 2012-01-04]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

¹⁶² ROBERT, E., *France - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, s. 2 [cit. 2012-03-09]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_fr.html>.

¹⁶³ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 301. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁶⁴ EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) s. 22 [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>.

¹⁶⁵ OFFERMANN, R., *Netherlands - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9.2011, s. 8-9 [cit. 2012-02-21]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_nl.html>.

na zvážení, zda dané procento ponechat, nebo jej naopak zvýšit, aby byly od daně osvobozeny pouze dividendy daňových subjektů, jejichž podíl na společnosti je vyšší. Současně v rámci harmonizované právní úpravy je nutno trvat na rovnocenném přístupu k osvobození dividend plynoucích jak od společností, které jsou daňovým rezidentem, tak dividend plynoucích od společností se sídlem v jiném členském státě, plynoucí daňovým residentům, či nerezidentům, což dosud není běžnou praxí. Současně by bylo možno využít kombinace nizozemského a belgického systému, kdy bychom zkombinovali procento podílu, nebo hlasovacích práv na společnosti, při jehož splnění by byly dividendy osvobozeny kupříkladu ze 70 %, pokud poplatník procento nesplní, tak pouze ze 40 %.

Co se týče postupu výpočtu základu daně, lze v tomto ohledu plně souhlasit s jednoduchým a věcným postupem stanoveným v čl. 10 návrhu směrnice o CCCTB, který stanoví postup výpočtu základu daně odpočtem osvobozených položek, výdajů a ostatních odčitatelných položek od příjmů.¹⁶⁶ Jako stěžejní prvek lze považovat uznatelné a neuznatelné výdaje. U výdajů neodčitatelných je nutno zvolit metodu taxativního výčtu v kombinaci se zbytkovou klauzulí, tedy odčitatelné jsou všechny výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, pokud harmonizovaná právní úprava výslovně nestanoví, že jsou neodčitatelné. Pokud nahlédneme do stávající právní úpravy uznatelných výdajů ve státech vybraného modulu, právní úprava belgická mezi nimi zmiňuje úroky, úvěry, výdaje spojené s užíváním nemovitého majetku jako nájmy, stejně tak i náklady na jejich údržbu. Uznatelnými jsou dále také poplatky spojené s užíváním majetku movitého, licenční a autorské poplatky, nebo odměny zaměstnanců.¹⁶⁷ V Německu je omezena uznatelnost úroků.¹⁶⁸ Právní úprava francouzská potom demonstrativním výčtem zahrnuje mezi uznatelné výdaje zejména odměny za práci, mzdu zaměstnanců a související platby na sociální a zdravotní pojištění, finanční poplatky, prominutí dluhu, daně vztahující se k činnosti právnické osoby, nebo dary

¹⁶⁶ EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) s. 21 [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>.

¹⁶⁷ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 113, 119. ISBN 978-90-8722-093

¹⁶⁸ PERDELWITZ, A., *Germany -Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*, [online]. 27. 10.2011, s. 2 [cit. 2012-03-08]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_de.html>.

neziskovým organizacím.¹⁶⁹ Z hlediska harmonizace je v tomto ohledu nutno zdůraznit především dary. Dary jako odčitatelnou položku opět výslovně zmiňuje též návrh směrnice o CCCTB.¹⁷⁰ Z hlediska terminologického používá pojem „dobročinné organizace“. Pro posílení principu právní jistoty poskytuje směrnice též jeho výklad.¹⁷¹ Současně je stanoveno, že tyto dobročinné organizace se nacházejí na území členského státu (jsou v něm usazeny), nebo třetí země, na základě dohody o výměně informací srovnatelné se směrnicí 2011/16/EU.¹⁷² V této souvislosti je nutno opět zmínit již myšlenku uvedenou výše u právní úpravy daně z příjmů osob fyzických, a tedy možnost zavedení přeshraničního prvku při odpočtu darů, požadujícího aby poměrná část darů na veřejně prospěšné účely byla věnována subjektu vyvíjejícímu činnost v jiném členském státě EU. Zde vidíme, že také Komise ve svém návrhu směrnice směřuje k jejímu naplnění. Jsem toho názoru, že v harmonizované právní úpravě by však bylo zapotřebí akcentovat prvek intraunijní, tedy podpořit aktivitu darů směrem k dobročinným organizacím vyvíjejícím svou činnost na území Evropské unie. Jak již bylo výše uvedeno jsou tímto způsobem podporovány subjekty v méně rozvinutých zemích EU. Zvláště v oblasti daní z příjmů právnických osob by tato darování mohla hrát velký význam jak pro subjekt obdarovaný, tak pro dárcovskou společnost. Záruku, že finanční prostředky věnované na dary, budou sloužit na podporu neziskového sektoru EU, by mohlo skýtat stanovení určitého minimálního procentního podílu (může být tedy i vyšší), který by musela právnická osoba k tomu, aby bylo možno celou sumu jejich darů uplatnit pro daňové účely, věnovat dobročinné organizaci usazené v jiném členském státě EU. Lze si v tomto ohledu představit poměr min. 25 % z úhrnné částky

¹⁶⁹ ROBERT, E., *France - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, s. 1-2 [cit. 2012- 03-09]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_fr.html >.

¹⁷⁰ EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) s. 22 [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>.

¹⁷¹ „Za dobročinnou organizaci se považuje subjekt splňující tyto podmínky: a) má právní subjektivitu a je uznanou dobročinnou organizací podle právních předpisů státu, ve kterém je usazen ;b) jeho jediný nebo hlavní účel a jediná nebo hlavní činnost jsou veřejně prospěšné; za veřejně prospěšný se považuje vzdělávací, sociální, lékařský, kulturní, vědecký, filantropický, náboženský, environmentální nebo sportovní účel za předpokladu, že je v obecném zájmu; c) jeho aktiva jsou neodvolatelně určena na podporu tohoto účelu d) vztahují se na něj požadavky na sdělování informací o jeho účtech a činnostech; e) není politickou stranou podle definice členského státu, ve kterém je usazen.“ viz EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) s. 23 [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>.

¹⁷² (Tamtéž s. 22).

všech darů věnované právnickou osobou ve zdaňovacím období do jiného členského státu ku 75 %, které by mohla právnická osoba věnovat dobročinným organizacím ve státě svého rezidentství, nebo ve třetí zemi. Závěrem je však nutno zamyslet se též nad rozsahem odpočtu darů ve vztahu k celkovým příjmům poplatníka. V Německu nabízí zákon významnou možnost odpočtu v případě darů věnovaných na podporu neziskových aktivit, a to až do výše 20 % z částky celkových příjmů.¹⁷³ Návrh směrnice o CCCTB stanoví limit pro výši nákladů v podobě peněžních darů, nebo příspěvků na pouhých 0,5 % z celkových příjmů právnické osoby za zdaňovací období.¹⁷⁴ Výši tohoto limitu je proto zapotřebí pečlivě zvážit. Otázkou je, jakým způsobem tento limit vymezit, zda jako procento z příjmů, nebo ze základu daně. Vzhledem k právní úpravě stanovené směrnicí by bylo zřejmě vhodné určit hranici pro odpočet darů na 2 – 10 % z celkových příjmů právnické osoby za zdaňovací období. Neuznatelné výdaje jsou v právních úpravách zemí řešeny podobně. Francouzská právní úprava mezi položky, které nelze uznat jako výdaj pro daňové účely, řadí zpravidla výdaje na reprezentaci, a to v luxusním měřítku (zejména lov a rybolov, včetně výdajů na pohoštění), jakož i náklady na pořízení a údržbu luxusních rezidencí a člunů. Z dalších skupin neuznatelných nákladů lze zmínit penále za porušení povinnosti stanovené právními předpisy. Jistá omezení najdeme též při uplatnění výdajů souvisejících s odpisem automobilu.¹⁷⁵ Německá legislativa mezi náklady, které pro daňové účely uznat nelze, řadí především dividendy, úroky a licenční poplatky. Další omezení uznatelnosti se vztahují zejména opět na výdaje osobního charakteru ve smyslu pohoštění apod. Odměny vyplacené členům dozorčí rady jsou odčitatelné pouze z jedné poloviny.¹⁷⁶ Právě výdaje na reprezentaci je důležité v každé právní úpravě velmi důsledně zvažovat, jelikož jsou jedním z nejvíce zneužívaných výdajů. Vzorem pro harmonizovanou právní úpravu co se týče výdajů na reprezentaci, by mohla být právní úprava belgická, která do skupiny daňově neuznatelných nákladů

¹⁷³ PERDELWITZ, A., *Germany -Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*, [online]. 27. 10.2011, s. 2 [cit. 2012-03-08]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_de.html>.

¹⁷⁴ EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 20 11/0058 (CNS) s. 22 [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>. (čl. 12).

¹⁷⁵ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 260. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁷⁶ PERDELWITZ, A., *Germany -Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*, [online]. 27. 10.2011, s. 2 [cit. 2012-03-08]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_de.html>.

řadí zejména přímé daně zaplacené v Belgii, jako například daň z příjmů právnických osob samu o sobě, čímž se naprosto shoduje s návrhem směrnice,¹⁷⁷ dále místní a ekologické daně, některé majetkové sankce a pokuty¹⁷⁸, benefity poskytované společnostmi, 50 % výdajů na provoz vozidla dle emisních parametrů vozidla, jakož i 31 % nákladů na pohoštění a 50 % výdajů na reprezentaci, odlišných od nákladů na pohoštění.¹⁷⁹ *Výdaje na pohoštění jsou položkou natolik spornou, že pro možnost uplatnění a neuplatnění výdajů se jako nejvhodnější způsob jeví aplikace výdajů paušálních, tedy stanovením určitého procenta.* Pokud bychom měli zhodnotit právní úpravy Francie, Německa a Belgie, tak právě poslední z uvedených zemí se shoduje s návrhem směrnice v nastavení neuznatelnosti 50 % výdajů na reprezentaci. Co se týče neuznatelnosti specifických 31 % výdajů na pohoštění, zde by bylo možno též o této variantě uvažovat, přičemž by však bylo zapotřebí jasně definovat, které položky lze pod tento pojem zahrnout. *Proto se jeví jako nejvhodnější varianta výdaje na pohoštění subsumovat pod obecné výdaje na reprezentaci, ponechat tedy pouze jedinou kategorii a stanovit jejich uznatelnost (resp. neuznatelnost) ve výši 50 %.*

Dále by měly být dle mého názoru do harmonizované právní úpravy zařazeny též určité stimulační prvky zaměřené na podporu všeobecně přínosného jednání právnických osob. V rámci kategorie další odčitatelné položky by tak bylo vhodné uplatnit tři speciální výdajové skupiny, které by nebylo tím pádem možno uplatnit jako obecné výdaje, ale pouze jako výdaje zvláštní. Vzorem by se nám stala právní úprava nizozemská, jednalo by se jednak o odpočet výdajů investovaných do úspory energie, tedy výdaje, které právnická osoba investovala ve zdaňovacím období do mechanismů úspory energie, výše odpočtu by byla určena jako procentní část z celkových nákladů na roční investici v této oblasti, představovaná paušální sazbou v Nizozemí ve výši 41,5 %, ¹⁸⁰pro harmonizovanou právní úpravu by bylo možné uplatnit spíše až 50 % těchto výdajů. Další skupinou by byl odpočet výdajů investovaných za účelem ochrany životního prostředí, kdy konkrétní výdajové položky by byly uvedeny v seznamu

¹⁷⁷ EUROPEAN COMMISSION. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 20 11/0058 (CNS) s. 22 [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>. (čl. 14 odst. 1 písm. d).

¹⁷⁸ Opět shoda s návrhem směrnice v článku 14 odst. 1 písm. f.

¹⁷⁹ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 113-114. ISBN 978-90-8722-093-8.

¹⁸⁰ OFFERMANN, R., *Netherlands - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9.2011, s. 6 [cit. 2012-02-21]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_nl.html>.

sestaveném pro tyto účely a obsaženém v právním předpise. V Nizozemí je dále vyžadováno, aby výše takové investice přesáhla částku 2200 EUR za zdaňovací období,¹⁸¹ což v případě harmonizované právní úpravy by bylo na zvážení, zda tuto částku nezvýšit. *Jako nejvýznamnější položku zvláštních odpočtů by bylo vhodné stanovit odpočet výdajů na výzkum a vývoj. Jednalo by se o výdaje právnické osoby na činnost v oblasti výzkumu a vývoje, která je prováděna soustavně a metodicky, na území Unie.* Právní úprava Nizozemí výlučně stanoví jako cíl takové aktivity dosažení technického a vědeckého pokroku v oblasti nových technologií, vlastností produktů (výrobků), výrobních procesů a stanoví maximální výši odpočtu na 14 milionů EUR.¹⁸² *V harmonizované právní úpravě by bylo opět vhodné zavést do těchto výdajů přeshraniční prvek a stanovit požadavek účasti odborníků z jiného členského státu Evropské unie na takto financovaném výzkumu. Nizozemský limit 14 milionů EUR se zdá být použitelným též v rámci harmonizace.*

Neopomenutelnými položkami jsou též ztráty a možnost jejich uplatnění. Nizozemský zákon rozděluje ztráty na běžné a kapitálové. Běžné mohou být dle nové právní úpravy uplatněny zpětně pro zdaňovací období předešlého roku a v budoucnu pak v devíti následujících zdaňovacích obdobích. Dřívější právní úprava byla, co se týče uplatnění ztrát, však ještě benevolentnější a umožňovala jejich uplatnění tři roky zpětně a směrem do následujících let nebyl odpočet ztrát časově nikterak omezen.¹⁸³ *Lze zaznamenat tedy jistou tendenci ke zkracování délky doby pro možnost převodu neuplatněných ztrát. Podobné směřování lze popsat též v Německu, kde zákon povoluje zpětný převod ztrát na předcházející zdaňovací období do výše 511 500 EUR. Bez omezení je možno uplatnit zbývající část ztráty na první 1 000 000 EUR čistého zisku v daném zdaňovacím období. Pokud i přes toto započtení zůstane určitá část ztráty i nadále neuplatněna, umožňuje zákon její započtení až do výše 60 % z čistého zisku nad stanovený limit. Se souhlasem správce daně mohou být ztráty převedeny na následující léta bez zpětného uplatnění. Převod ztrát nemohou uplatnit společnosti, u nichž došlo v rámci pěti let k převodu více než 50 % účasti na základním kapitálu*

¹⁸¹ OFFERMANN, R., *Netherlands - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9.2011, s. 6 [cit. 2012-02-21]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_nl.html>.

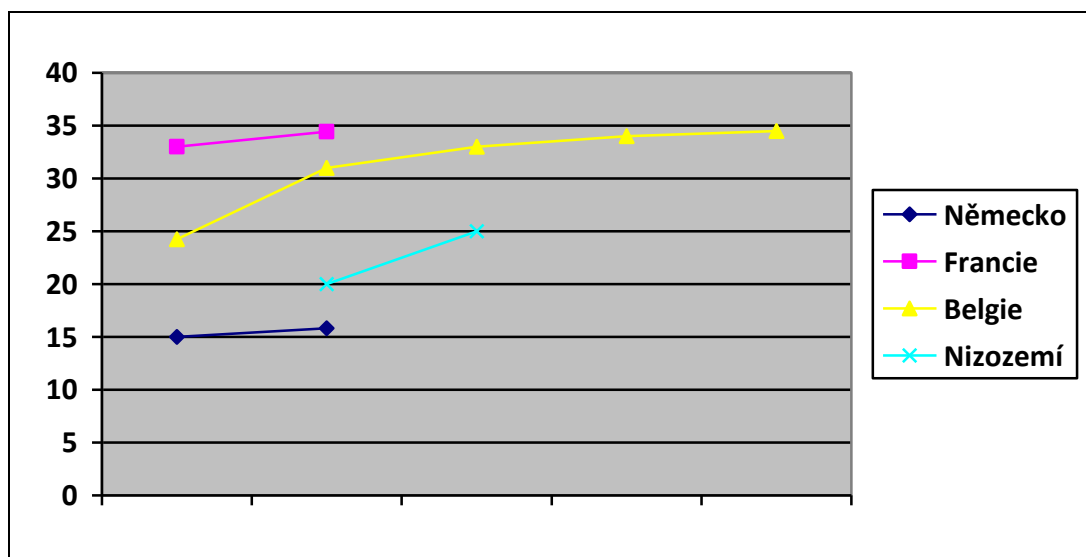
¹⁸² (Tamtéž).

¹⁸³ (Tamtéž s. 5).

nebo hlasovacích právech.¹⁸⁴ Podobné omezení v případě změn ve společnosti má též Francie, současně však jejíž právní úprava umožňuje převedení neuplatněných ztrát na další léta na neurčito, současně však není umožněno ztrátu uplatnit v případě, kdy právnická osoba buď ukončí své obchodní aktivity, uskuteční fúzi, či rozdělení společnosti, nebo v situaci, kdy na základě soudního rozhodnutí dojde ke zrušení společnosti.¹⁸⁵ *V tomto ohledu tedy lze pro modul 1 identifikovat dva významné momenty. Jednak otázku délky časového období pro možnost přenosu neuplatněné ztráty do budoucna, jednak omezení zápočtu ztráty v případě přeměny, či jiných změn společnosti, či jejího zrušení. Z výše uvedeného lze vyvodit závěr o vhodnosti nastavení Modulu 1 tak, aby v rámci harmonizace umožnil převedení neuplatněné ztráty na další léta na neurčito, a to i přes opačnou tendenci inklinující spíše ke zkracování tohoto období, jelikož státy požadující kratší období by měly možnost zvolit si modul 2 nebo 3, ovšem bez možnosti zpětného zápočtu. Ztrátu by však nebylo možno uplatnit v případě, kdy právnická osoba ukončí své obchodní aktivity, provede fúzi, rozdělení společnosti, nebo pokud na základě soudního rozhodnutí dojde ke zrušení společnosti.*

Posledním krokem komparace je srovnání daňových sazeb, k čemuž nejlépe poslouží následující tabulka:

Komparace sazeb daně z příjmů právnických osob



Vlastní zpracování autorky.

¹⁸⁴ PERDELWITZ, A., *Germany -Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*, [online]. 27. 10.2011, s. 4 [cit. 2012-03-08]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_de.html>.

¹⁸⁵ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 262. ISBN 978-90-8722-093-8.

Z výsledku srovnání je patrné, že v harmonizované právní úpravě by tedy měla být pro modul 1 stanovena *poměrná lineární sazba daně*. Podle komparace by měly být sazby na jednotlivé kategorie uvaleny v rozpětí od 25 do 30 %, přičemž sazbová odchylka mezi členskými státy modulu nesmí přesahovat 4 %. Při výpočtu daňové povinnosti je aplikována sazba státu registrace (viz níže).

6.3 Modul 2

6.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

V rámci zkoumání druhého z modulů budou výzkumu podrobeny členské státy Dánsko, Itálie, Španělsko a Velká Británie. Ve výzkumu je však nutno zohlednit již harmonizační závěry učiněné v rámci modulu 1, neboť všechny moduly musí vzájemně vykazovat určitý stupeň návaznosti.

Co se týče ustanovení upravujících problematiku daňového rezidentství, nevykazují členské státy, které jsou pramenem poznání při tvorbě druhého modulu, mnoho odlišností. Ve Velké Británii je za daňového rezidenta pokládána fyzická osoba, která má trvalé bydliště, nebo obvyklý pobyt na území Velké Británie, pokud její obvyklý pobyt dosáhne počtu 183 dní za zdaňovací období.¹⁸⁶ *Právě hledisko trvalého pobytu je zajímavé pro zvážení ohledně návrhu harmonizované právní úpravy, jelikož z pohledu principu právní jistoty by se dle mého názoru mohlo stát velmi vhodným a podstatným činitelem při určování daňového rezidentství poplatníka pohybujícího se v rámci EU. Současně je však nutno připustit i další možnosti určení daňového rezidentství, pokud osoba z nějakého důvodu bude mít zájem na tom stát se daňovým rezidentem členského státu odlišného od místa svého bydliště. Jako zajímavost britské právní úpravy je možno zmínit též doplňkovou možnost, kterou se fyzická osoba může stát daňovým rezidentem, jíž je případ, kdy fyzická osoba obvykle pobývá ve Velké Británii po dobu čtyř po sobě následujících let v průměru 91 dní a více ve zdaňovacím*

¹⁸⁶ OBUOFORIBO, B., *United Kingdom - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s.1-2 [cit. 2012-02-29]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_uk.html>.

období, a to s účinností od pátého roku.¹⁸⁷ Pokud bychom v rámci harmonizovaného Trojmodulu tento způsob vzniku daňového rezidentství dále modifikovali a konkretizovali, bylo by možno tento institut v jistém smyslu využít. Hodnota jeho využití spočívá spíše než v možnosti inspirovat se jeho konkrétními podmínkami v podnětu zaměřit své úvahy směrem k tvorbě více různých možností vzniku daňového rezidentství v členském státě. V tomto smyslu by se tak dalo uvažovat o dvojitým druhu daňového rezidentství, a to jednak daňovém rezidentství obligatorním, vycházejícím z trvalého bydliště, jednak daňovém rezidentství fakultativním, které by si mohl zvolit daňový poplatník vyvíjející přeshraniční aktivity v rámci EU za rozličným účelem. Takové nastavení právní úpravy by bylo též plně v souladu se zásadou flexibility. Současně by tento model mohl být zkombinován s inspirativními závěry plynoucími ze zkoumání právní úpravy italské, která pro určení daňového rezidentství vyžaduje buď registraci fyzické osoby v italském občanském registru, nebo aby místo pobytu nebo bydliště fyzické osoby se nacházelo na území Itálie.¹⁸⁸ Inspirativním prvkem je zde existence institutu registrace fyzické osoby v určitém registru. Právě registrace by mohla sehrát velmi významnou roli z hlediska přehlednosti harmonizované právní úpravy, aby bylo vždy zcela evidentní a velmi jednoduše zjistitelné, ve kterém státě je fyzická osoba daňovým rezidentem a kde je tedy oprávněna uplatnit daňové úlevy, jakož i kam a v jakém rozsahu bude plynout daňový výnos. S cílem dosažení přehlednosti harmonizované právní úpravy, by tedy mohlo dojít k zavedení institutu registrace k daňovému rezidentství. U obligatorní registrace by správce daně provedl registraci daňových poplatníků automaticky na základě údajů o trvalém bydlišti, u fakultativního daňového rezidentství by došlo k registraci na základě žádosti daňového poplatníka o registraci k daňovému rezidentství v příslušném členském státě, odlišném od státu trvalého bydliště, na základě uvedení určitého důvodu. Vše by bylo centrálně evidováno v určeném registru. Návrh takové právní úpravy viz níže.

Právní úprava harmonizovaného předmětu daně by měla být ve všech členských státech identická, harmonizovaná. Vzhledem k tomu, že v rámci modulu 1 byla zatím pro harmonizaci jako inspirace vybrána právní úprava nizozemská, je zapotřebí výzkum

¹⁸⁷(Tamtéž s.1-2).

¹⁸⁸ GRECO, L., *Italy - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 1-2 [cit. 2012-03-17]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_it.html >.

předmětu daně v oblasti modulu 2 vést v korelaci k této právní úpravě. Nejblíže se zdá být nizozemské právní úpravě systém dánský, rozeznávající čtyři příjmové kategorie, z nichž dvěma samostatnými kategoriemi jsou příjmy osobní a příjmy kapitálové.¹⁸⁹ Do kategorie osobní příjmy jsou zde řazeny všechny příjmy nespádající do některé z ostatních skupin, jedná se tedy o určitý zbytkový koš různých druhů příjmů. Kapitálové příjmy zahrnují čisté úroky, zisky a ztráty z dluhopisů a ostatních pohledávek, jakož i příjmy z nakládání s nemovitým majetkem. Do této kategorie řadíme též některé dividendy.¹⁹⁰ *V jistém smyslu je možno v tomto ohledu najít styčné plochy. Pokud uvážíme konkrétní parametry kategorie osobních příjmů, jednalo by se o klasické příjmové skupiny, které pro modul 2 lze nalézt v právních úpravách všech tří zbývajících členských států modulu jako příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání, příjmy z pronájmu nemovitostí, ostatní příjmy apod. Lze se tedy shodnout na tom, že jediný harmonizovaný způsob úpravy předmětu daně, inspirovaný právní úpravou nizozemskou, se jeví jako reálná varianta a vyhovuje též státům modulu 2. Jeho konkrétní návrh je uveden v části 8.1.3.*

Pokud se zamyslíme nad možností odpočtu výdajů, tak v návaznosti na analýzu provedenou v modulu 1 lze potvrdit potřebu odčitatelnosti výdajů na dopravu, nebo darů. Právě v souvislosti s návrhem odčitatelnosti darů lze zmínit právní úpravu Velké Británie, kterou lze v tomto ohledu považovat ze všech členských států modulu 2 za nejpropracovanější, dle níž je daňový poplatník oprávněn uplatnit odpočet darů věnovaných některé z britských charitativních organizací a uplatnit odpočet dokonce bez ohledu na hodnotu daru. Darování je možno provádět také ve formě srážky ze mzdy ve prospěch charitativní organizace. Pokud poplatník na charitativní účely daruje akcie, cenné papíry, nebo nemovitost ležící na území Velké Británie, má právo uplatnit odpočet ve výši tržní hodnoty akcie, cenného papíru nebo nemovitosti.¹⁹¹ Navázat lze právní úpravou italskou, která umožňuje odečíst dary poskytnuté náboženským organizacím, dary věnované neziskové organizaci do stanoveného limitu jakož i dary

¹⁸⁹ PAKARINEN, L., *Denmark - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 19. 9.2011, s. 1-2 [cit. 2012-03-23]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_dk.html>.

¹⁹⁰ Srov. DAM, Henrik, GAM, Kjeld HEMMINGSEN a Jacob Graff NIELSEN. *Grundlæggende Skatteret*. 1. vyd. København: Wolters Kluwer, 2010, s. 221 an. ISBN 978-87-7762-818-4.

¹⁹¹ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 923. ISBN 978-90-8722-093-8

vysoké škole a určitým typům výzkumných subjektů.¹⁹² *Kromě výše uvedeného bychom dále do harmonizované právní úpravy měly zařadit jako odčitatelné výdaje také léčebné výlohy a výdaje na vzdělání, které nalezneme v právní úpravě dánské, italské či britské. Zařazení možnosti odpočtu výdajů na léčebné výlohy a vzdělávání v sobě skrývá též jistý přeshraniční prvek. Mobilita fyzických osob v rámci EU totiž není motivována pouze výkonem výdělečné činnosti, nýbrž rovněž, a to v posledních letech velmi často, se pohybují občané EU a jejich jednotlivých členských států na území jiného členského státu za účelem studia, nebo léčení. Cestou harmonizované právní úpravy by bylo možno tento stav ještě více podpořit prostřednictvím možnosti odpočtu určitých výdajů s touto aktivitou spojených ve formě zvláštního výdaje, odčitatelného od částky celkových příjmů. Současně však by bylo zapotřebí umožnit v určité výši též odpočet výdajů na studium a léčení v členském státě, v němž má poplatník své trvalé bydliště.*

Co se týče možnosti uplatnění ztráty ve státech modulu 2, dánská právní úprava umožňuje převod neuplatněných ztrát na dobu neurčitou, provedení zpětného převodu ztrát však nepřipouští, ovšem bez zajímavosti jistě není možnost přenosu ztrát na manžela, či manželku, kterou tato úprava umožňuje. Neuplatněné ztráty lze převést a uplatnit též na místní daň z příjmů manžela či manželky.¹⁹³ *Tato skutečnost podporuje záměr zavést v rámci harmonizované právní úpravy možnost podání jediného daňového přiznání za všechny členy společné domácnosti a v rámci výpočtu daňové povinnosti umožnit členům domácnosti vzájemný zápočet svých ztrát, tedy pokud by manželovi manželce, dítěti, příbuznému, nebo osobě spolužijící s nimi v jedné domácnosti, zůstala určitá část neuplatněné ztráty, umožnit její zápočet oproti příjmům jiného člena domácnosti. Další zajímavý institut bychom mohli nalézt v italské právní úpravě, která umožňuje zápočet ztrát na příjmy generované v témže zdaňovacím období, nebo jejich převod na další léta na dobu pěti let. Nejzajímavějším však lze v této souvislosti označit určitou formu podpory v počáteční fázi podnikání fyzické osoby, kdy je umožněno převést ztráty vzniklé v prvních třech zdaňovacích obdobích naneurčito.¹⁹⁴ *Tento institut**

¹⁹² GRECO, L., *Italy - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 2 [cit. 2012-03-17]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_it.html>.

¹⁹³ PAKARINEN, L., *Denmark - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 19. 9.2011, s. 5 [cit. 2012-03-23]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_dk.html>.

¹⁹⁴ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 459. ISBN 978-90-8722-093-8.

by mohl zejména podnikatelům začínajícím svoji činnost v současné všeobecně složité hospodářské situaci pomoci ulevit od zátěže spojené s počáteční fází podnikání, a v ziskových letech by představoval určitou kompenzaci za prostředky fyzické osoby vynaložené k tomu, aby mohlo být s podnikáním vůbec započato. Právní úprava španělská jako své základní pravidlo stanoví zpravidla nemožnost zápočtu ztrát ze skupiny obecných příjmů oproti ztrátám ze skupiny příjmů z úspor. Převod ztrát do následujících let je možný, a to na čtyři zdaňovací období.¹⁹⁵ *Otázkou je, jak upravit délku možnosti převodu neuplatnění ztrát v harmonizované právní úpravě. Na základě analýzy se jako ideální jeví doba 6 – 8 let, představující určité kompromisní řešení.*

Závěry zkoumání právní úpravy daňových sazeb v členských státech modulu 2 poukazují na jednoznačnou inklinaci členských států k systému progresivního zdanění příjmů fyzických osob. Jisté zvláštnosti lze zaznamenat v italské právní úpravě, kde je sazba kromě standardní výše dále navýšena o regionální poplatek pohybující se dle konkrétního regionu v rozmezí od 0,9 % do 1,4 %.¹⁹⁶ Další právo navýšení mají obce, a to od 0 % do 0,8 %.¹⁹⁷ V podobném duchu pak právní úprava španělská umožňuje provedení určité modifikace právní úpravy autonomním oblastem Španělska, jimž je následně přiřazena část daňových příjmů.¹⁹⁸ Otázkou je, zda by bylo vhodné ponechat možnost takového navýšení též v rámci harmonizované právní úpravy. Kromě Itálie a Španělska byla tato koncepce zaznamenána rovněž v rámci modulu 1 v Belgii. Přijatelným se v tomto ohledu jeví nikoli navýšení daňových sazeb, nýbrž stanovení určitého procenta z částky celkového daňového výnosu z daně z příjmů fyzických osob, který bude plynout příslušným regionům, avšak pouze plně v rámci právní úpravy členských států, zcela stranou harmonizace.

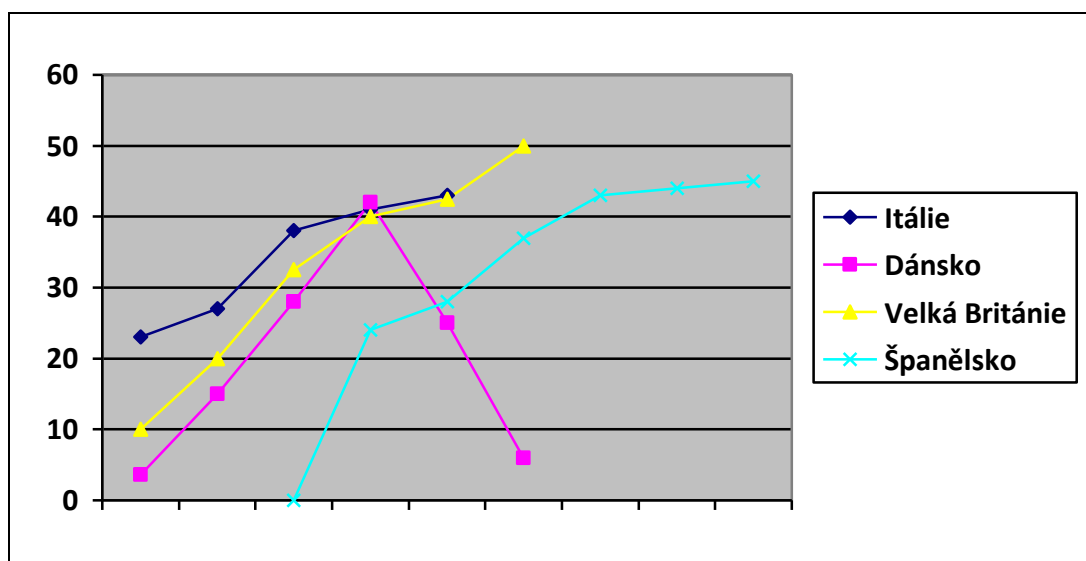
¹⁹⁵ CUEVA GONZÁLEZ COTERA, A.d.I; DELTELL, M.T., *Spain - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9. 2011, s. 6-7 [cit. 2012-03-06]. Dostupný z WWW:< http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_es.html>.

¹⁹⁶ Srov. BOSI, Paolo. *Corso di scienza delle finanze*. 5. vyd. Bologna: Societa editrice il Mulino, 2010. ISBN 978-88-15-13671-8.

¹⁹⁷ GRECO, L., *Italy - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 7,[cit. 2012-03-17]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_it.html >.

¹⁹⁸ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011,s. 795. ISBN 978-90-8722-093-8.

Komparace sazeb daně z příjmů fyzických osob



Vlastní zpracování autorky.

Každý členský stát by měl právo volby počtu pásem daňové progresse, analýza ukazuje, že jejich počet by se měl pohybovat v počtu 3 – 5 progresivních pásem a rozložení sazbových intervalů by mělo být od 10 do 50 %. Co se týče pásma stanovujícího nezdanitelné minimum, je tato skutečnost umožněna již v rámci modulu 1, proto členské státy, jejichž záměrem je realizovat citlivou sociální politiku, budou mít možnost zvolit si vstup do modulu 1, který jako nejnižší umožňuje 0% sazbu. Z posuzovaných členských států modulu lze identifikovat takovou právní úpravu ve Španělsku, kdy u příjmu do částky 17 707,20 EUR je daňová povinnost 0, z částky přesahující tuto hranici pak 24%.¹⁹⁹ Horní a dolní mez pro příjmový interval odpovídající oběma procentním pólům bude určena v rámci návrhu Trojmodulu harmonizace, při respektování nastavení současných příjmových intervalů v členských státech (Španělsko 17 707,20 EUR dolní mez, 175 000,20 EUR a více pro mez horní, Itálie 15 000 až 75 000 EUR a více). Stejně jako u modulu 1 lze také zde zaznamenat markantní odlišnosti v právních úpravách členských států kompromisním řešením je nutno dospět k ideální příjmové hranici. Na spodní hranici se lze shodnout,

¹⁹⁹ CUEVA GONZÁLEZ COTERA, A.d.I; DELTELL, M.T., *Spain - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9. 2011, s. 7 [cit. 2012-03-06]. Dostupný z WWW:< http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_es.html>.

a to na výši 16 000 EUR odpovídajících 10 % sazbě daně, horní hranice by se měla vzhledem k 50 % progresi pohybovat nad částku 150 000 EUR.

6.3.2 Daň z příjmů právnických osob

Pokud navážeme na závěry uvedené v rámci modulu 1, lze započít komparaci v oblasti uznatelnosti výdajů v právních úpravách členských států modulu 2. Dánská právní úprava umožňuje odpočet nákladů vynaložených při založení podnikání, nebo výdajů na jeho rozvoj, včetně nákladů vynaložených na výzkum a vývoj. Daňově uznatelnými jsou rovněž licenční poplatky, dále úroky s výhradou dodržení zásady transparentnosti, spolu s pravidly platnými pro nízkou kapitalizaci. V případě užití nemovitého majetku pro podnikatelské účely je možno odečíst též daň z nemovitostí, včetně srovnatelných zahraničních daní. Jistá omezení pro uplatnění výdajů se však vztahují na oblast výdajů na pohoštění, jež je možno uznat pouze do výše 25 %. Právní úprava neumožňuje daňově uznat vyplacené podíly na zisku.²⁰⁰ *Zde tedy vidíme jednak potvrzení již u modulu 1 učiněného záměru, aby výdaje vynaložené na výzkum a vývoj byly daňově uznatelné také v rámci harmonizované právní úpravy a současně můžeme identifikovat důležitý prvek v podobě odpočtu výdajů spojených se založením podnikání, které hrají významnou roli jako nástroj umožňující rozvoj podnikatelské činnosti, což je zcela konformní s jedním z cílů harmonizace jako institutu směřující k podpoře ekonomického růstu. V souvislosti s náklady na reprezentaci lze dánskou právní úpravu dát do kontrastu se zákonem italským. Dánsko aplikuje v oblasti výdajů na reprezentaci omezení pro uplatnění výdajů na pohoštění, jež je možno uznat pouze do výše 25 %.²⁰¹ Itálie s účinností od 1. ledna roku 2008 pokládá výdaje na reprezentaci zcela uznatelné za předpokladu řádného doložení potřebnými doklady a jejich výše je v souladu s příslušnou vyhláškou. Dříve byly náklady na reprezentaci uznatelné pouze v třetinové výši.²⁰² *Opět se tak potvrzuje výše učiněný závěr o umožnění uznatelnosti obecných výdajů na reprezentaci, které by v sobě již výdaje na pohoštění zahrnovaly. Uznatelnost**

²⁰⁰ PAKARINEN, L., *Denmark - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 19. 9.2011, s. 2 [cit. 2012-03-23]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_dk.html>.

²⁰¹ PAKARINEN, L., *Denmark - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 19. 9.2011, s. 2 [cit. 2012-03-23]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_dk.html>.

²⁰² GRECO, L., *Italy - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s.2-3 [cit. 2012-03-18] Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_it.html>.

ve výši 50 % výdajů na reprezentaci se zdá být dle popsaných koncepcí akceptovatelná. V oblasti uznatelnosti darů najdeme zajímavou koncepcí ve Velké Británii, která umožňuje uznání výdajů vynaložených na obchodní dary a zábavu (kromě drobných dáreků), pokud jsou však výdaje vynaloženy ve vztahu k zaměstnancům.²⁰³ Španělsko naopak pokládá za neuznatelné všechny dary kromě darů věnovaných na zákonem stanovené účely, u nichž je odpočet připuštěn.²⁰⁴ *Koncepce odpočtu darů uvedená v modulu 1 by tak byla aplikovatelná také u modulu 2. Odpočet darů lze však připustit skutečně pouze ve vztahu k darům věnovaným na veřejně prospěšné účely, zatímco s právní úpravou britskou nelze ve vztahu k harmonizaci souhlasit, jelikož odpočet obchodních darů a zábavy by skýtal prostor pro neefektivní aplikaci daňových úlev.*

Z hlediska problematiky zápočtu ztrát umožňuje Dánsko jejich převedení do dalších zdaňovacích období na dobu neurčitou. Převod neuplatněných ztrát do budoucna může však být omezen pouze na případy změny vlastnictví, na dobrovolné vyrovnání s věřiteli, bez ohledu na skutečnost, zda provedené dobrovolně nebo na základě soudního rozhodnutí. Kapitálové ztráty z investic, či nemovitého majetku lze započíst oproti ziskům z obdobných aktiv.²⁰⁵ Itálie připouští přenos čistých ztrát až na pět následujících let, současně však nepovoluje jejich započtení oproti příjmům stávajícího zdaňovacího období. Výjimka z tohoto pravidla se vztahuje na ztráty vzniklé v prvních třech letech od počátku podnikatelské činnosti právnické osoby, které lze, za předpokladu, že vznikly v rámci nové podnikatelské aktivity, převést na další léta bez omezení, tedy na dobu neurčitou. *Opět se zde tak objevuje institut podpory podnikatelské činnosti v začátcích její aktivity. Zpětný zápočet ztrát právní úprava neumožňuje. Zákon dále stanoví, kdy zápočet ztrát ani navzdory výše uvedeným pravidlům umožněn není, jedná se jednak o situaci, kdy došlo k převodu většiny hlasovacích práv, nebo pokud došlo ke změně v předmětu činnosti společnosti. Současně je však stanoveno, že toto omezení se neuplatní, pokud právnická osoba*

²⁰³ OBUOFORIBO, B., *United Kingdom - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 3-4 [cit. 2012-02-29]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_uk.html >.

²⁰⁴ CUEVA GONZÁLEZ COTERA, A.d.I; DELTELL, M.T., *Spain - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9 2011, s. 2 [cit. 2012-03-07]. Dostupný z WWW:< http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_es.html >.

²⁰⁵ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 201. ISBN 978-90-8722-093-8.

vykazující ztrátu měla v předcházejícím zdaňovacím období alespoň 10 zaměstnanců a částka hrubých příjmů a výdajů na zaměstnance přesahovala hranici 40 % průměru dvou předcházejících zdaňovacích období.²⁰⁶ Španělská právní úprava v oblasti ztrát a možnosti jejich započtení prošla v nedávné době cestou královského dekretu č. 9/2011 novelizací, která přinesla prodloužení možnosti převodu nevyužitých ztrát z dosavadních 15 až na 18 let. Současně však bylo s účinností pro léta 2011 – 2013 určeno omezení množství ztrát, které mohou být převedeny do společností, překračujících stanovenou hranici obratu. Zpětné uplatnění ztrát právní úprava nepovoluje.²⁰⁷ *Zde je možno identifikovat zajímavý moment spočívající ve spojení možnosti zápočtu ztrát a omezení jejich převedení s určitou hranicí obratu. Toto přechodné tříleté opatření má zřejmě vést ke snížení daňových výhod společnostem v období špatné hospodářské situace Španělska, kterou v současné době prochází. Toto opatření se jeví zcela legitimním a využitelným také v rámci harmonizované právní úpravy, avšak rozhodnutí o aplikaci takového opatření by bylo nutno svěřit výlučně do rukou členského státu, jelikož na druhé straně se může taková právní úprava negativně projevit v národním hospodářství, kdy při vyšší daňové povinnosti, k níž by toto opatření s nejvyšší pravděpodobností vedlo, by mohlo dojít ke zvýšení daňové zátěže podniků s vyšším obratem, což by mohlo mít negativní důsledky na jejich výrobu, zaměstnanost, či celkové zpomalení prosperity podniku a tím i pomalejší hospodářský růst, jelikož v době krize je zapotřebí velké podniky spíše daňově podporovat, aby mohly přijmout více zaměstnanců a rozšířit objem výroby.* Opačnou politiku aplikuje v oblasti ztrát Velká Británie, která v některých případech stanoví možnost poskytnout podnikům a společnostem tzv. dočasnou ztrátovou úlevu, v jejímž rámci lze některé obchodní ztráty namísto jednoho roku uplatnit až na tři roky zpětně. Obecně mohou být obchodní ztráty uplatněny jeden rok zpětně a převedeny pro následující léta na dobu neurčitou. Ztráty se započítávají na nejdříve dostupné obchodní zisky. Oproti jiným příjmům obchodní ztráty započíst lze, ovšem s výjimkou přímých investičních výnosů, kterými se rozumí dividendový výnos v rukou tuzemských společností, jelikož tyto výnosy jsou obecně osvobozeny. Ztráty vzniklé v rámci účetního období, jehož ukončení připadlo na

²⁰⁶ GRECO, L., *Italy - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011,s.4-5 [cit. 2012-03-19] Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_it.html>.

²⁰⁷ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 779. ISBN 978-90-8722-093-8.

časový interval od 24. listopadu 2008 do 23. listopadu 2010, jsou tzv. kvalifikované ztráty. Tyto musí být započteny v následujících letech přednostně a zpětný zápočet na rozšířený počet let (viz výše) je omezen na 50 000 GBP. Jakékoliv jiné než obchodní ztráty proti obchodním ziskům započítat nelze.²⁰⁸

Daňové sazby je opět nutno hodnotit z hlediska teoretické koncepce. V oblasti daně z příjmů právnických osob zvolily členské státy modulu dvě poměrnou lineární sazbu daně. Dánská právní úprava stanoví výši sazby daně z příjmů právnických osob na 25 %. Tato sazba se uplatňuje rovněž na kapitálové zisky.²⁰⁹ Itálie má nastavenou hladinu daňových sazeb na úrovni poněkud vyšší, a to navzdory skutečnosti, že s účinností od zdaňovacího období roku 2008 došlo ke snížení sazby z původních 33 % až na 27,5 %. Současně je však stanovena zvýšená sazba, a to až na 34 %, pro právnické osoby vyvíjející aktivitu v oblasti energetické výroby a dodávek, pokud jejich příjmy za předcházející zdaňovací období překročily hranici 25 milionů EUR. Ze zvýšené 34% sazby jsou však vyňaty společnosti, jejichž předmětem činnosti je výroba ekologické elektřiny spalováním biomasy, nebo prostřednictvím alternativních zdrojů energie solární, či větrné.²¹⁰ Tato právní úprava tak v sobě skrývá určitou formu podpory ekologicky šetrných forem výroby energie a potvrzuje významnou roli daní jako nástroje nadaného potenciálem vlivu na velké množství hospodářských a společenských otázek. Co se týče právní úpravy španělské, lze v této oblasti identifikovat také významnou snahu o redukci hladiny daňové sazby. Na cestě ke snížení sazby daně doznala proto španělská právní úprava v posledních letech několika změn, kdy z původních 35 % klesala přes 32,5 % v roce 2007, na 30 % pro rok 2008. Zákon stanoví však kromě základní 30% sazby možnost právnické osoby dosáhnout na sazbu nižší, a to dle výše jejího obratu za zdaňovací období. Společnost, jejíž roční zisk za zdaňovací období nepřesáhne částku 10 000 000 EUR, podléhá do výše 300 000 EUR zdanitelného příjmu sazbě daně ve výši 25 %, na zbývající část je aplikována standardní sazba 30 %. Pro zdaňovací období let 2009 – 2011 byla sazba

²⁰⁸ OBUOFRIBO, B., *United Kingdom - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 6-7 [cit. 2012-02-29]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_uk.html>

²⁰⁹ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 201. ISBN 978-90-8722-093-8.

²¹⁰ GRECO, L., *Italy - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 5 [cit. 2012-03-19] Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_it.html> 27/>.

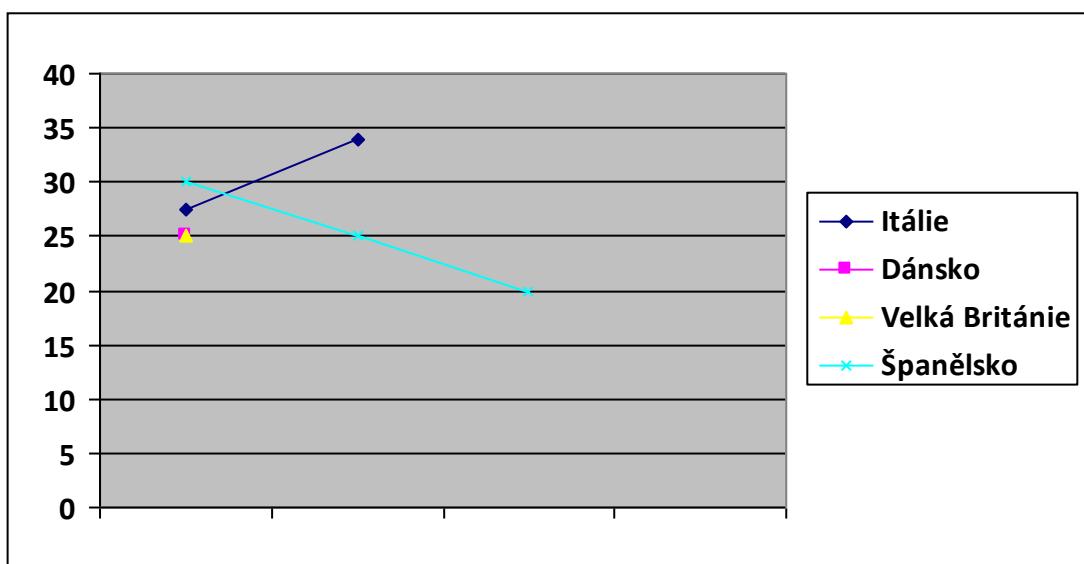
zdanění do 300 000 pro malé a střední podniky snížena dokonce na 20 %. Podniky však musely splnit následující kritéria: čisté příjmy do 5 000 000 EUR, průměrný počet zaměstnanců do 25 osob a zaměstnanost je stejná nebo se zvyšuje.²¹¹ Co se týče území se zvláštní právní úpravou, v oblasti Baskicka platí sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 28 %, pro malé podniky v oblastech Álava, Vizcaya a Guipúzcoa je snížena na 24 %. V Navaře je sazba daně shodná jako na většině území Španělska 30%, co se týče snížené sazby pro malé a střední společnosti, byla sazba daně pro zdaňovací období let 2010 a 2011 stanovena na 27 %, a to pokud se čistý příjem společnosti za zdaňovací období pohybuje v rozmezí od 1 do 9 000 000 EUR a společnost má alespoň jednoho zaměstnance, a 20 % pro společnosti, u nichž čistý příjem za zdaňovací období nepřesáhl 1 000 000 EUR, pokud mají alespoň jednoho zaměstnance.²¹² *System nastavení daňových sazeb ve Španělsku je tak velmi variabilní, což je do jisté míry předurčeno také pestrostí španělského území. Domnívám se, že pro harmonizovanou právní úpravu je lepší zvolit jednodušší koncepci.* Členitou koncepcí pro určení daňových sazeb má také Velká Británie, jejíž právní úprava rozeznává dva základní typy sazeb daně z příjmů právnických osob – sazbu hlavní a sazbu vedlejší, a dále sazbu pohyblivou. Politika Velké Británie ve vztahu k sazbám daně z příjmů právnických osob prochází podobným obdobím jako nedávno Česká republika, nebo některé další výše uvedené země. Toto období je charakterizováno postupným snižováním daňové sazby. Hlavní sazba postihuje společnosti, jejichž roční zisk přesahuje 1,5 milionů GBP. Sazba této daně roku 2010 činila ještě 28 %. Pro zdaňovací období roku 2011, tedy počínaje 1. dubnem roku 2011 až do 31. března roku 2012, byla hlavní sazba daně z příjmů právnických osoba na úrovni 26 %. Vzhledem k nutnosti podpory ekonomického růstu je hlavní sazba daně pro zdaňovací období roku 2012 snížena a nastavena na 25 %. Vedlejší sazba daně se vztahuje na společnosti, jejichž zisk nepřesáhne částku 300.000 GBP. Zde opět došlo v posledních letech ke snížení sazby, která z 21 % v roce 2010 poklesla na 20 % pro rok 2011. Pro příjmový interval mezi 300 000 GBP a 1 500 000 GBP jsou určeny sazby v závislosti na konkrétní výši příjmu. Pokud je účetní období kratší než dvanáct měsíců,

²¹¹ CUEVA GONZÁLEZ COTERA, A.d.I; DELTELL, M.T., *Spain - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9 2011, s. 4-5 [cit. 2012-03-07]. Dostupný z WWW:< http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_es.html>.

²¹² (Tamtéž s. 7).

sazby daně jsou poměrně sníženy.²¹³ Ze zkoumání nastavení daňových sazeb ve Španělsku a Velké Británii vyplývá možnost zavedení dvou, či několika různých hladin daňové sazby, a to dle výše čistého zisku za zdaňovací období. Takový krok je důležité zvláště v době současné hospodářské recese zvážit. Pokud nastavíme vyšší zdanění pro společnosti s vyšším ziskem, sice na jedné straně zvýšíme příjmy do státní pokladny, na druhé straně by mohlo takové opatření vést k mnoha negativním důsledkům. Pokud budou mít společnosti nižší čistý zisk, budou mít k dispozici méně prostředků, které by mohly použít na investice a svůj další rozvoj, rozšíření objemu výroby apod. Současně by mohlo dojít k určité demotivaci subjektů dosahovat vyššího zisku, když za jeho dosažení budou „potrestáni“ zvýšením daně. Skutečnost, že právnická osoba vykazuje vyšší zisk, je důvodem k tomu, aby byla naopak oceněna a nikoli více daňově zatížena. Nastavení, které bylo zjištěno ve Španělsku a Velké Británii, tak není pro harmonizovanou právní úpravu daní z příjmů právnických osob vhodné a současně by jeho přijetí hrozilo narušením prostředí vnitřního trhu, jelikož by daňově znevýhodňovalo právnické osoby členských států takto nastaveného modulu v porovnání s ostatními subjekty vnitřního trhu.

Komparace sazeb daně z příjmů právnických osob



Vlastní zpracování autorky.

²¹³ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 907. ISBN 978-90-8722-093-8.

Ze závěrů zkoumání tak lze shrnout, že pro harmonizaci sazby daně z příjmů právnických osob by měla být zavedena jednotná poměrná lineární sazba daně, a to pro dosažení určité přípustné míry odlišnosti mezi moduly a s poukazem na stávající daňové sazby v rozmezí od 20 do 25 %

6.4 Modul 3

6.4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Komparace právních úprav členských států v rámci modulu tři by měla být zaměřena jednak na potvrzení závěrů, které vyplynuly z analýzy dvou výše uvedených modulů, jakož i na objevení možných zvláštností v právních úpravách. Co se týče návrhu na odpočet darů, *lze potvrdit závěr o nutnosti jejich převzetí do harmonizované právní úpravy také v rámci modulu 3*, kdy kupříkladu právní úprava polská umožňuje odečíst dary na církevní a náboženské účely, jakož i dary veřejným organizacím je možno odečíst do výše 6 % základu daně.²¹⁴ Podobné ustanovení nalezneme také v České republice, kde je možno odečíst od základu daně hodnotu daru, který byl poplatníkem poskytnut na veřejně prospěšný účel (obcím, krajům, organizačním složkám státu, právnickým osobám se sídlem na území České republiky, nebo právnickým osobám pořádajícím veřejné sbírky za účelem financování kulturních, vzdělávacích, vědeckých a výzkumných činností, na ochranu zvířat, na činnost v oblasti sociální, zdravotnické, ekologické, humanitární apod., a to za podmínky, že úhrn darů za zdaňovací období překročí 2 % ze základu daně. Minimální částka je 1000 Kč. Zvláštní úprava se v České republice vztahuje pak na dary věnované za účelem odstraňování následků živelní pohromy na území ČR, EU, Norska, nebo Islandu. Zde však platí maximální limit 10 % ze základu daně.²¹⁵ *Na možnosti uplatnění těchto zvláštních darů tak, jak jsou nastaveny v podmínkách České republiky, kdy lze odečíst dar věnovaný na odstranění následků živelní katastrofy nikoli pouze v ČR, nýbrž mimo jiné také v Evropské unii, lze potvrdit výše uvedenou tezi o nutnosti zavedení možnosti*

²¹⁴ VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 10. 2011, s. 4 [cit. 2012-01-30]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_pl.html>.

²¹⁵ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 20, ISBN 978-80-247-4254-0.

odpočtů darů věnovaných na veřejně prospěšné účely v jiných státech EU do harmonizované právní úpravy.

Rakouská právní úprava je také potvrzením správné volby dalších složek tzv. zaručených výdajů, kdy od daně z příjmů fyzických osob lze, za splnění podmínky, že by dané výdaje představovaly pro daňového poplatníka mimořádnou zátěž, dále odečíst léčebné výlohy a výdaje na vzdělávání.²¹⁶ *Otázkou však je, zda koncipovat možnost odpočtu na léčebné výlohy a na vzdělání na principu vytyčení určitých limitů, nebo zda se inspirovat rakouským konceptem tzv. „mimořádné zátěže“. Obávám se, že obecná formulace by v takovém případě mohla znamenat narušení principu právní jistoty, jasnosti a srozumitelnosti práva a naopak otevřít cestu členských států jak uplatnění výdajů na léčebné výlohy a vzdělávání daňovým poplatníkům odepřít. Hranice tzv. mimořádné zátěže jsou pro každého z poplatníků jinde a pro jejich vymezení je určující celá řada faktorů, proto bude v tomto případě vhodnější korigovat výši těchto výdajů stanovením určitého limitu.*

Pokud budeme pokračovat v analýze dále, nalezneme v rakouské právní úpravě velmi propracovaný systém tzv. paušálních odpočtů, které lze uplatnit u příjmů ze závislé činnosti. Za všechny lze zmínit především cestovní náklady spojené s cestou do zaměstnání v případě, že vzdálenost přesahuje 20 km (jsou určeny v rámci intervalu dle konkrétní vzdálenosti, ve výši 696 – 2016 EUR, nebo cestovní náklady v případě, kdy daňový poplatník nemá k dispozici veřejnou dopravu, je poskytována možnost paušální výše nákladů již od vzdálenosti 2 km, opět v rámci intervalu, odvíjející se od skutečné vzdálenosti, ve výši 372 – 3672 EUR.²¹⁷ *Toto zjištění tak potvrzuje výše uvedená zjištění o potřebě zařazení odpočtu výdajů spojených s dopravou též do harmonizované právní úpravy. Co se týče paušálních odpočtů obecně, jejich existence, byť oblastí odlišné od výdajů na dopravu, byla identifikována jednak v právní úpravě rakouské, slovenské, ale i opět také české. Rakouská právní úprava obsahuje kromě výše uvedených možností odpočtu několik dalších variant pro různé kategorie. Jednak u zvláštní skupiny poplatníků umožňuje kromě výdajů na dopravu další odpočet, a to pro obchodní zástupce 5 % (maximální částka 2190 EUR), hudebníky a umělce 5%*

²¹⁶ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 77. ISBN 978-90-8722-093-8.

²¹⁷ SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Individual Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 4-5[cit. 2011-12-01]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.

(maximální částka 2628 EUR), jakož i novináře a televizní reportéry 7,5 % (maximální částka 3942 EUR). U příjmů z podnikání a samostatné výdělečné činnosti umožňuje právní úprava však opět zvolit si uplatnění výdajů paušálním způsobem. Metoda paušálního uplatnění výdajů vychází z hrubého příjmu a pro příjmy související s obecnými podnikatelskými aktivitami je nastavena na úroveň 12 %. Pro příjmy související s činností v oblasti vědy a vzdělávání je stanovena procentní částka odpovídající 6 % z příjmů. Maximální hranice paušálů je 12 % a 6 % z částky 220 000 EUR.²¹⁸ Ve stejné příjmové kategorii, příjmů z podnikání je na Slovensku umožněn paušální odpočet výdajů, obecně ve výši 40 % z příjmů. Tuto možnost si má ovšem právo zvolit poplatník za podmínky, že je registrován jako plátce DPH.²¹⁹ Velmi rozsáhlou možnost pro paušální uplatnění výdajů stanoví právní úprava česká, která u příjmů z podnikání a samostatné výdělečné činnosti stanoví čtyři různé varianty paušálů pro jednotlivé příjmové subkategorie. Pro příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a příjmy ze živností řemeslných – 80%, pro příjmy ze živností s výjimkou příjmů ze živností řemeslných – 60 %, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a některých příjmů ze samostatné výdělečné činnosti – 40 % a 30 % u příjmů z pronájmu majetku zařazeného v majetku obchodním. Další možnost paušálního uplatnění výdajů nalezneme v České republice ještě u příjmů z pronájmu, a to ve výši 30 % z příjmů.²²⁰ *Otázkou je, jakou výši paušálního uplatnění výdajů by bylo ideální zvolit. Jelikož se jedná o strategickou otázku každého členského státu a jeho politiky, proto by bylo zapotřebí, aby přesná výše paušálů a její stanovení bylo ponecháno plně na vůli členských států. Úloha harmonizované právní úpravy v této otázce by se omezila na pouhé zaručení existence paušálů a jejich úroveň ve stanoveném intervalu tak, aby nebylo prostřednictvím tohoto institutu možno žádným způsobem narušit fungování vnitřního trhu.*

Jedním z dalších významných institutů členských států modulu 3 jsou daňová zvýhodnění na děti a slevy na dani. Co se týče daňového zvýhodnění na děti, lze zmínit právní úpravu slovenskou, kde nárok na uplatnění vzniká poplatníkům, kteří jsou

²¹⁸ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 74. ISBN 978-90-8722-093-8.

²¹⁹ BALOGOVA, K., *Slovak Republic - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 3 [cit. 2012-02-24]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_sk.html>.

²²⁰ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 15, ISBN 978-80-247-4254-0.

daňovými rezidenty, a to na každé dítě žijící s poplatníkem ve společné domácnosti s ním, pokud jeho příjmy z podnikání a výdělečné činnosti nebo příjmy ze závislé činnosti přesahují částku 1902 EUR pro rok 2011 (šestinásobek minimální mzdy). Daňový subjekt může v tomto případě uplatnit daňové zvýhodnění až 20,02 EUR na dítě za měsíc. Tato částka má být dle legislativních plánů postupně zvýšena. Daňoví nerezidenti mohou uplatnit toto zvýhodnění v případě, že jejich příjem ze zdrojů na území Slovenska dosahuje alespoň 90% souhrnné částky jejich celkových příjmů za zdaňovací období.²²¹ V Polsku je daňové zvýhodnění na vyživované dítě poskytováno na vyživované nezletilé dítě, jakož i na dítě zletilé do věku 26 let, které se studiem soustavně připravuje na budoucí povolání, a to v částce 1112,04 PLN za zdaňovací období, měsíčně ve výši 92,67 PLN.²²² *Lze tak zaznamenat poněkud odlišnou výši měsíční částky mezi členskými státy.* V České republice je daňové zvýhodnění poskytováno na dítě žijící s poplatníkem v jedné domácnosti ve výši 13 404 Kč ročně²²³ (okolo 43 EUR měsíčně).²²⁴ *Daňové zvýhodnění na děti je tedy institutem, který má ve státech modulu 3 tradici a je nutno na jeho zachování trvat také v rámci harmonizované právní úpravy. Výše slevy na dani by měla být opět v moci členských států, a však vzhledem ke značným rozdílům ve výši nastavení v právních úpravách by bylo výhodné nastavení minimální výše daňového zvýhodnění na děti, kterou musí všechny státy modulu garantovat. Podpora rodin s dětmi by měla být strategickým momentem politiky EU, neboť pokud chce Evropská unie dostat konkurenceschopnosti zejména ve vztahu k lidnatým státům světa, je zapotřebí, aby populační křivku svých občanů udržovala v rozumných hladinách tak, aby tendence přírůstku obyvatel Unie nebyla zvyšována cestou přistěhovalectví, nýbrž aby byla zajištěna podpora porodnosti a s tím související podpora rodičů také cestou daňových zvýhodnění.*

Dalším významným institutem jsou slevy na dani. Rakouská právní úprava se vyznačuje poměrně propracovaným systémem slev na dani, které lze od výsledné daňové povinnosti odečíst, z nichž některé zákon o daních z příjmů v České republice vůbec nezná. V návaznosti na daňové zvýhodnění na děti je nutno uvést slevu

²²¹ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 759. ISBN 978-90-8722-093-8.

²²² (Tamtéž s. s. 669).

²²³ Pro možnost srovnání, při kurzu 1 EUR = 26 Kč, 13404 Kč = 515,5 EUR ročně, což měsíčně znamená přibližně 43 EUR.

²²⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 48, ISBN 978-80-247-4254-0.

na domácnost, která je poskytována poplatníkům, podle počtu dětí a v závislosti na výši příjmu členů domácnosti. Sleva na domácnost s jedním dítětem je poskytována ve výši 494 EUR, se dvěma dětmi již 669 EUR, na každé další dítě náleží domácnosti sleva 220 EUR. Tyto slevy sehrávají v podstatě obdobnou roli jako daňové zvýhodnění na dítě, což lze potvrdit legislativní změnou, která proběhla v Rakousku s účinností od 1. 1. 2011, kdy nadále není sleva na domácnost již poskytována bezdětným poplatníkům. Poplatník pobírající přídavky na děti má nárok na slevu na každé dítě ve výši 700,80 EUR. Dalšími slevami, které rakouská právní úprava zná, jsou zaměstnanecká sleva, sleva pro důchodce, a z hlediska Evropské unie mimořádně zajímavá přepravní sleva, která je poskytována poplatníkům jako náhrada cestovních výdajů v případě, že jsou zaměstnání v zahraničí a cestují za prací přes hranice státu.²²⁵ *Tato sleva je z pohledu harmonizace opět potvrzením, že některé členské státy si již uvědomily nutnost podpory svých občanů, pracujících v zahraničí a alespoň cestou daňových úlev jim výdělečnou činnost v zahraničí usnadňují.* Na problematiku slev na dani lze navázat právní úpravou českou, která kromě slevy na poplatníka ve výši 24 840 Kč, zná také slevu na manželku, slevu pro zdravotně tělesně postižené poplatníky, či slevu na studenta.²²⁶ V Polsku lze zaznamenat slevu na poplatníka ve výši 3091 PLN.²²⁷ *Slevy na dani by měly být dominujícím institutem modulu 3, jelikož jejich role v členských státech tohoto modulu se ukazuje být pro politiku takto smýšlejících členských států důležitá.*

Oblastí úpravy, která by měla být také objektem úvah v rámci komparace, je možnost zápočtu ztrát. Dle rakouské právní úpravy musí být zápočet ztrát proveden v první řadě ve vztahu k příjmům stejné kategorie. Druhotně je možno provedení zápočtu ztrát oproti všem zbývajícím kategoriím příjmů. V rámci zápočtu je však nutno dodržovat stanovené podmínky. Jednou z nich je omezení zakazující zápočet ztrát z kapitálových příjmů oproti příjmům ze živnosti. Ztráty vzniklé poplatníkovi z živnosti, vztahující se k hospodaření s nehmotným majetkem a leasingem, nemohou být započteny oproti příjmům z jiného zdroje. Ztrátu vzniklou ve stávajícím

²²⁵ SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Individual Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 5 [cit. 2011-12-01]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.

²²⁶ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 48, ISBN 978-80-247-4254-0.

²²⁷ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011,s. 669. ISBN 978-90-8722-093-8.

nebo předcházejícím zdaňovacím období je možno započíst až do výše 75 % příjmů stávajícího zdaňovacího období, její přebytek je převeden do zdaňovacího období následujícího.²²⁸ Podobnou omezující klauzuli co do zápočtu ztrát stanoví právní úprava polská, v níž je ztrátu možno uplatnit pouze v budoucnu, a to nejdéle v pěti následujících zdaňovacích obdobích. Započíst je možno ročně však nejvýše 50 % z celkové výše ztráty.²²⁹

V Rakousku a Polsku lze zaznamenat zajímavý způsob omezující zápočet ztrát určitým procentem, který by bylo možno v harmonizované právní úpravě aplikovat jako korektiv, jehož konkrétní nastavení by mělo být ponecháno členským státům modulu.

Lehce protikladnou koncepci oproti Rakousku ctí v určitých případech právní úprava slovenská, dle níž ztráty vzniklé v rámci jedné příjmové kategorie mohou být až na výjimky uplatněny oproti příjmům ostatních kategorií. Jednou z významných výjimek je nemožnost započtení ztrát proti příjmům ze závislé činnosti. Co se týče převodu ztrát, hraje významnou roli otázka jejich vzniku, a to ve vztahu k datu 31. prosince roku 2009. Ztráty, které vznikly do tohoto data, je možné převést vpřed na pět následujících let. Ztráty generované po novelizaci právní úpravy, tedy po 31. prosinci roku 2009, lze uplatnit až v sedmi následujících zdaňovacích obdobích.²³⁰ V České republice lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období. Časové omezení je stanoveno na pět zdaňovacích období, která následují po období, v němž byla ztráta vyměřena.²³¹ *Pokud zvážíme výsledky provedené komparace, jeví se jako rozumný kompromis povolení převodu neuplatněné ztráty na 4 – 6 následujících zdaňovacích období. Z hlediska omezenosti zápočtu ztrát v rámci jednotlivých kategorií se zdá být nejvhodnější umožnit zápočet ztrát volně bez ohledu na druh příjmů, z důvodu potřeby jisté variability mezi moduly a také proto, aby modul 3 byl koncipován jako určitá „svobodnější varianta“ pro členské státy. Současně by bylo vhodné inspirovat se*

²²⁸ SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 5 [cit. 2011-12-01]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.

²²⁹ VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 10.2011, s. 4 [cit. 2012-01-30]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_pl.html>.

²³⁰ BALOGOVA, K., *Slovak Republic - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 5 [cit. 2012-02-24]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_sk.html>.

²³¹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 45, ISBN 978-80-247-4254-0.

českou právní úpravou ve spojení s výše uvedenými procentními hranicemi a umožnit zápočet ztrát ve zdaňovacím období, v němž ztráta vznikla pouze do výše 50 % ztráty, a zbylou část započíst až ve zdaňovacím období následujícím po období, v němž ztráta vznikla.

Poslední z významných otázek, kterou je třeba v rámci harmonizace vyřešit, je nastavení daňových sazeb. Na rozdíl od dvou výše uvedených modulů jsou daňové sazby z hlediska volby teoretické koncepce diferencovány. Rakousko a Polsko aplikují model progresivního zdanění, zatímco Česká a Slovenská republika vycházejí ze sazby poměrné lineární. Sazbu daně z příjmů fyzických osob v Rakousku označujeme z hlediska daňové teorie jako progresivně klouzavou, kdy vyšší sazba daně se vztahuje pouze na část základu daně přesahující stanovený limit. Na zbylou část příjmů je aplikována sazba nižší. Nezdánitelnou část představuje příjem do výše 11 000 EUR za zdaňovací období.²³² Nejvyšší ze čtyř pásem daňových sazeb se pohybuje v oblasti nad 60 000 EUR se sazbou ve výši 50 %. Současně však rakouská právní úprava poskytuje daňovým poplatníkům možnost snížit své daňové zatížení cestou aplikace nižší daňové sazby, kdy zákon vymezuje určité druhy příjmů, jež jsou zdaněny pouze v poloviční výši efektivní daňové sazby. Jedná se o příjmy, na které se vztahuje tzv. zvýhodněná sazba daně.²³³ Velmi podobně je na tom právní úprava polská, která je založena na poměrném, klouzavě progresivním systému zdanění. Nezdánitelnou část základu daně představuje příjem do výše 3091 PLN za zdaňovací období. Jistou inklinaci polské koncepce k systému zdanění poměrného dokládá existence výjimky vztahující se na zdanění příjmů z živnosti, kde je aplikována sazba poměrná lineární, ve výši 19 %.²³⁴ Slovenská právní úprava sazby daně z příjmů fyzických osob je koncipována jako poměrná, lineární ve výši 19 %.²³⁵ Ještě nižší daňovou sazbu najdeme v České republice a to ve výši 15 %. Je však velmi pravděpodobné, že s účinností od příštího zdaňovacího období lze očekávat zvýšení této sazby na 16 %. Výši a koncepcí v rámci států modulu 3 umožňuje porovnat následující tabulka:

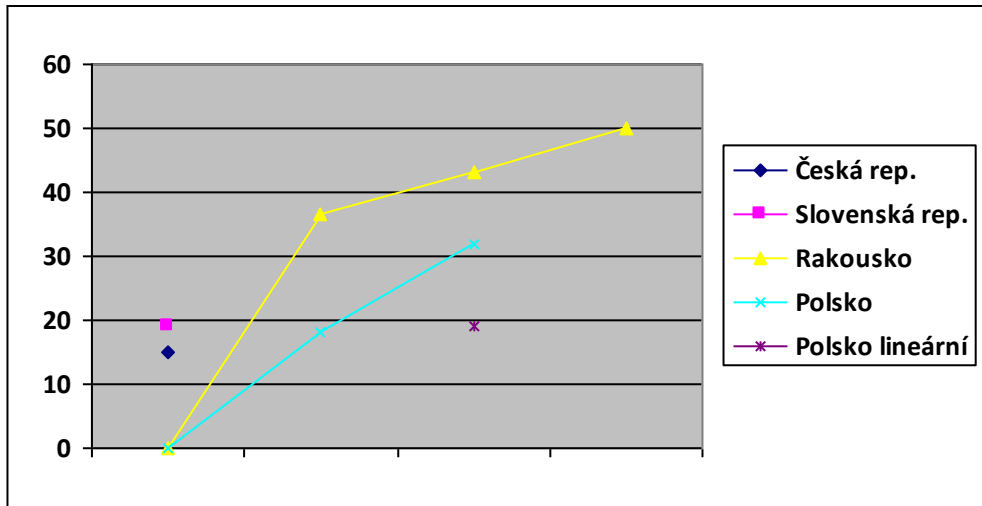
²³² VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 76, ISBN 978-90-8722-093-8.

²³³ SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Individual Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 6 [cit. 2011-12-01]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.

²³⁴ VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 10.2011,s. 4 [cit. 2012-01-30]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_pl.html>.

²³⁵ (Tamtéž s. 760).

Komparace sazeb daně z příjmů fyzických osob



Vlastní zpracování autorky.

Přesto, že polovina ze zkoumaných států v rámci třetího modulu mají nastaveno zdanění opět jako progresivní, bylo by v zájmu určité komplexnosti Trojmodulu a rozmanitosti jeho možností zapotřebí nabídnout v rámci tohoto modulu poměrnou lineární sazbu daně s tím, že členské státy, kterým by tato koncepce nevyhovovala, by měly možnost si zvolit některý ze dvou zbývajících modulů. Nastavení intervalu pro možnost volby členských států se jeví ideálně v rozmezí od 15 do 23 %.

6.4.2 Daň z příjmů právnických osob

Na počátku zkoumání právních úprav států modulu 3 bychom mohli navázat na závěry modulu prvního, a to konkrétně na výše zkoumané osvobození dividend. *Osvobození obecně spolu s určením konkrétních osvobozených položek by mělo být harmonizovanou právní úpravou, ať již v oblasti daní z příjmů fyzických osob, nebo osob právnických přenecháno členským státům, nicméně právě v otázce osvobození dividend u daně z příjmů právnických osob by bylo zřejmě zapotřebí udělat výjimku.* Inspirativní by v této oblasti mohla být především právní úprava Rakouská, která osvobozuje dividendy (domácí i zahraniční) při splnění stanovených podmínek. Zvláštní právní úprava platí pro případy rozdělování dividend domácích kapitálovou společností, která je daňovým rezidentem v Rakousku v případě, kdy příjmy z dividend

plynou společnosti, která je rovněž daňovým rezidentem. Tento způsob rozdělování zisku je v případě společnosti, která je příjemcem dividend, osvobozen od daně z příjmů bez ohledu na výši její majetkové účasti. Osvobození platí také pro soukromé nadace v případě, kdy obdrží výplatu dividend od společnosti, která je daňovým residentem. Tato právní úprava se však nevztahuje na kapitálové zisky a případy, kdy dochází k likvidaci společnosti. Příjmy z dividend zahraničních, plynoucí z účasti v zahraničních kapitálové společnosti, jsou od daně osvobozeny v případě kumulativního splnění dvou podmínek. První podmínkou je minimálně 10 % podílu právnické osoby na základním kapitálu společnosti a současně trvání tohoto stavu déle než dvanáct kalendářních měsíců.²³⁶ Polský zákon osvobozuje vybrané formy dividend, kdy od srážkové daně jsou osvobozeny dividendy plynoucí od dceřiné společnosti, která je daňovým residentem v Polsku, směrem k mateřské společnosti za současného splnění podmínky požadující nepřetržitou držbu minimálně 10% podílu mateřské společnosti na společnosti dceřiné po dobu předcházejících dvou let.²³⁷ *Zde můžeme identifikovat značnou podobnost právních úprav, shodující se jednak v požadavku na určitou držbu podílu doplněnou o časový test, který však v Polsku oproti právní úpravě rakouské striktněji požaduje delší lhůtu pro nepřetržitou držbu – celé dva roky. Taková cesta nastavení osvobození dividend se jeví jako přijatelná také pro právní úpravu harmonizovanou, současně je však nutno povšimnout si osvobození nadací v Rakousku, což je otázka zajímavá, avšak její konkrétní realizace by již měla být ponechána na zvážení členskými státy.* V Polsku lze však označit za významné také osvobození různých forem finanční podpory, kdy jsou od daně osvobozeny dotace plynoucí ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních celků, zahraniční vládní granty, granty poskytované Evropskou unií či granty poskytované OSN.²³⁸ *Osvobození těchto položek je zcela legitimní, jelikož stát by neměl daňově profitovat ze situace, že právnická osoba obdržela podporu za účelem realizace nějakého potřebného cíle,*

²³⁶ SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Corporate Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 2, 7-8. [cit. 2011-11-25]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.

²³⁷ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 657. ISBN 978-90-8722-093-8.

²³⁸ VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Corporate Taxation , Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 10. 2011, s. 2-3 [cit. 2012-02-01]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_pl.html >.

neboť již jen samotný fakt potřeby právnické osoby o takovou podporu žádat, ve spojení s jejím udělením, je dostatečným důvodem k tomu zdanění těchto zdrojů nepřipustit.

V Rakousku lze upozornit na institut tzv. minimální daně. Pro netransparentní subjekty, kapitálové obchodní společnosti, určuje zákon minimální daň. Ta je splatná předem a je zde stanovena možnost jejího započtení oproti celkové konečné výši daně z příjmů právnických osob. Pro nově vzniklé společnosti připouští zákon provedení úpravy minimální daně. Možnost úpravy je stanovena také pro pojišťovny a banky. Výše minimální daně se pohybuje pro akciovou společnost ve výši 3500 EUR, a pro společnost s ručením omezeným 1700 EUR.²³⁹ *Otázkou je, jak by se převzetí tohoto institutu promítlo do harmonizované právní úpravy a jaký postoj by k němu zaujaly obě strany – tedy členské státy i právnické osoby. V částkách, v jakých je minimální daňová povinnost nastavena Rakousku, (1700 EUR = přibližně 44200 Kč), by neměla tato daňová povinnost představovat významnější zásah do majetkových poměrů právnických osob a současně by znamenala pro druhou stranu, tedy pro státní pokladnu, určitou výši zaručeného příjmu, kterou by bylo možno očekávat. V souvislosti s touto problematikou je možno poukázat na dvě zajímavé skutečnosti. Prvním z nich je skutečnost, že modul 3 je koncipován jako modul poplatníka co do výše zdanění, co nejméně zatěžující. Proto by právě institut minimální daně, kterou by měl právo určit si každý z členských států, zaručil určitou možnost získání potřebné výše příjmů do státního rozpočtu. Za druhé je pak možno uvážit potenciál tohoto institutu v oblasti řešení problémů s existencí velkého množství různých společností, zpravidla s.r.o., existujících často bez vykázaní jakékoliv činnosti. Jednoduchost, rychlost a přístupnost založení s.r.o. vedla ke vzniku poměrně nepřehledné situace v této oblasti, otázkou by bylo, zda při zavedení minimální daně pro tyto společnosti, by se některým s.r.o. vyplatilo i nadále, bez výkazu reálné činnosti, dále existovat. Současně však by bylo nutno nastavit systém tak, aby nepostihl s.r.o. nacházející se v méně úspěšné fázi podnikání. Minimální dani by však měly podléhat právnické osoby pouze v případě, kdy dosáhnout určité výše čistých příjmů. Hranice čistých příjmů by měla být nastavena mezi 40 000 – 60 000 EUR, dle vůle členského státu. Důležité je totiž nastavit právní úpravu tak, abychom se vyvarovali dvěma situacím. První z nich je zabránit zdanění společností, které by byly ve ztrátě, nebo generovaly tak malý zisk, že při další daňové zátěži*

²³⁹ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 62-63. ISBN 978-90-8722-093-8.

by se jim podnikání a činnost právnické osoby ani nevyplatila. Druhým okamžikem je otázka neuplatnění minimální daně v prvních třech letech podnikání. V podmínkách některých zemí, a Česká republika není výjimkou, by totiž mohla tato v dobré víře stanovená výhoda vést některé podnikatele k zakládání nových společností, které by mohly opět na výhodu dosáhnout. Proto je důležité nastavit podmínky přiměřeně tak, aby se jim založení nové společnosti nevyplatilo, tedy aby minimální daň nedosahovala takové zátěže, kterou představuje založení a vznik nové právnické osoby.

Potvrzení správnosti záměru zavést odpočet výdajů vynaložených v oblasti výzkumu a vývoje do skupiny tzv. harmonizací zaručených odpočtů, nalezneme mimo jiné také v právní úpravě České republiky, která umožňuje provedení odpočtu celých 100 % výdajů vynaložených na projekty v oblasti výzkumu a vývoje, kterými se rozumí různé formy teorií, experimentů, vzorků, výpočtů, či technologií.²⁴⁰ Podobnou, avšak ještě propracovanější úpravu má v tomto případě Rakousko, jehož zákon stanová následující možnosti: odečet nákladů vynaložených v oblasti výzkumu a experimentálního vývoje (pro zdaňovací období, jehož počátek se datuje do doby před 1. 1. 2011, bylo možno aplikovat odpočet nákladů vynaložených na výzkum a experimentální vývoj. Maximální výše, kterou je možno uplatnit, je 25 % vynaložených nákladů. V některých případech lze při splnění dodatečných podmínek uplatnit zvýšený odečet ve výši až 35 % nákladů. Právní úprava zná také prémiový odečet ve výši 8 % (pro zdaňovací období s účinností od 1. 1. 2011 byla možnost odečtu výdajů na projekty výzkumu a vývoje zrušena. Nadále je možno uplatnit pouze prémii ve výši 10 %.) a odpočet nákladů na vzdělávací programy (odpočet nákladů je možný v případě výdajů vynaložených na vzdělání a odbornou přípravu zaměstnanců). Výše příspěvku je stanovena na 20 % způsobilých výdajů. Také v tomto případě je možno dosáhnout na prémii v případě pokročilého stupně vzdělávání zaměstnanců, a to ve výši 6 %.)²⁴¹ Oba systémy se jeví lehce jako protikladné, neboť český přístup je postaven na koncepci jednoduché a praktické úpravy, druhý, rakouský, zachází zbytečně do množství variant a bonusových odpočtů. V tomto případě se jeví jako vhodnější pro harmonizaci právní úprava nizozemská, uvedená v modulu 1, která by mohla být

²⁴⁰ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012.* 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 46, ISBN 978-80-247-4254-0.

²⁴¹ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011.* Amsterdam, IBFD, 2011, s. 64. ISBN 978-90-8722-093-8.

použita pro všechny 3 moduly, koncipována tak, aby stanovila přesnou limitní částku pro odpočet výdajů, což umožní státům výši odpočtů lépe kontrolovat.

V otázce daňových ztrát a pravidel pro možnost jejich uplatnění je důležité upozornit opět na rakouský přístup k této problematice. Ztráty jsou zde vnitřně členěny na ztráty běžné a ztráty kapitálové. Pro oba druhy ztrát platí identická právní úprava. Poplatník, jemuž vznikla ztráta v jeho hospodaření, má právo uplatnit její odpočet. Převod ztrát vzniklých ve zdaňovacím období do budoucna je možný bez časového omezení, tedy naneurčito. Zpětný převod však není povolen. Pro případy fúzí nebo rozdělení společnosti stanoví právní úprava omezení povolující zápočet ztrát pouze do výše 75 % příjmů příslušného zdaňovacího období. K nejčastějším druhům ztrát dle jejich původu řadíme: ztráty plynoucí z účasti na společnosti nebo partnerství - v případě, kdy hlavním účelem je získání daňové výhody, není možno tento druh ztráty započíst oproti příjmům z jiné činnosti, uplatnění této ztráty vůči budoucím ziskům z účasti je povoleno; zahraniční ztráty - do rakouského základu daně je nutno zahrnout také v zahraniční nezaúčtované ztráty; ztráty vyplývající z likvidace, znehodnocení, nebo zpětného odkupu akcií a podílových listů (splacení, umoření, amortizace), jež byly nabyty po datu 31. 12. 2010, a dále obligací a dluhopisů, nabytých po 30. 9. 2011, zdaněných zvláštní sazbou daně (25 %) - u těchto typů ztrát je zapotřebí nejprve přistoupit k provedení zápočtu ztrát vůči kapitálovým ziskům, které z těchto finančních instrumentů plynou, zbývající ztráta pak může být v rozsahu 50 % započtena oproti jiným příjmům.²⁴² Slovenský zákon, stejně jako český naopak koncipuje problematiku daňových ztrát velmi jednoduše. Právní úprava ztrát na Slovensku doznala v posledních letech změny. Přelomovými byla v tomto ohledu léta 2009/2010. Ztráty vzniklé po datu 31. 12. 2009 (od 1. 1. 2010) mohou být nyní uplatněny po dobu až sedmi následujících let. Právní úprava před tímto datem umožňovala jejich uplatnění pouze v pěti následujících zdaňovacích obdobích.²⁴³ Na této koncepci (odčitatelnosti daňové ztráty v maximálně pěti zdaňovacích obdobích, které bezprostředně následují po zdaňovacím

²⁴² SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Corporate Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, s. 4 [cit. 2011-11-25]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.

²⁴³ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 749. ISBN 978-90-8722-093-8.

období, za něž byla ztráta vyměřena, setrvává Česká republika.²⁴⁴ Podobně však uplatnění ztrát určuje také Polsko, kde je ztrátu možno přenést do příštích zdaňovacích období, uplatnit ji lze však nejpozději v rámci pěti následujících let. Zpětný převod ztrát je zakázán. Roční povolená výše uplatnění ztráty je 50 %.²⁴⁵ *Modul 3 by měl být dle výše uvedených zjištění koncipován tak, aby umožnil převedení neuplatněné ztráty na dobu 5-7 let. Dále je na zvážení také zavedení limitu pro roční výši neuplatněných ztrát.*

Co se týče srovnání v oblasti daňových sazeb, slovenská sazba daně z příjmů právnických osob je poměrná, lineární ve výši 19 %. Stejná výše sazby je uplatňována též u daně srážkové.²⁴⁶ Stejná výše a poměrná lineární sazba daně ve výši 19 % platí v Polsku, a to rovněž opět pro srážkovou daň.²⁴⁷ Zcela identická je výše obecné sazby daně v České republice – 19 %. Současně však český zákon vymezuje případy snížení této sazby na 5 %, vztahující se na investiční nebo, podílový fond, zahraniční fond kolektivního investování, nebo fond penzijní, fondy penzijní společnosti, jakož i instituce penzijního připojištění (od 1. 1. 2013). Na samostatný základ daně se vztahuje sazba 15 %.²⁴⁸ Ze vzácné shody v nastavení daňových sazeb v určitém smyslu lehce vybočuje Rakousko, což je determinováno jeho odlišným historickým vývoje v porovnání se třemi ostatními zeměmi modulu 2. V posledních letech proběhla v rakouském daňovém systému daňová reforma, která se poměrně významně projevila právě v oblasti sazby daně z příjmů právnických osob. Do roku 2004, tedy před účinností reformy, byla sazba daně nastavena poměrně vysoko, na úrovni 34 %. Od roku 2005 došlo k jejímu snížení na současnou úroveň 25 %. Stejná sazba je aplikována také v případě kapitálových zisků. S účinností od 1. 10. 2011 došlo k novelizaci právní úpravy, která stanoví pro zdanění kapitálových zisků plynoucích z prodeje akcií a podílových listů, k jejichž nabytí došlo po dni 31. 12. 2010, jakož i pro

²⁴⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 45, ISBN 978-80-247-4254-0.

²⁴⁵ VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Corporate Taxation , Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 10.2011,s. 3 [cit. 2012-02-01]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_pl.html >.

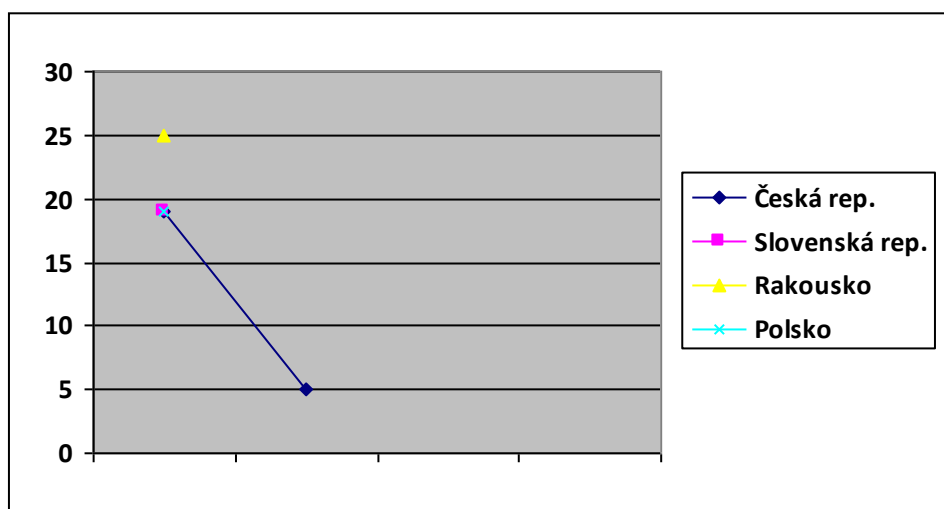
²⁴⁶ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011,s. 749. ISBN 978-90-8722-093-8.

²⁴⁷ VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Corporate Taxation , Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 10.2011,s. 3 [cit. 2012-02-01]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_pl.html >.

²⁴⁸ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha : GRADA Publishing,a.s., 2012, s. 46, ISBN 978-80-247-4254-0.

zdanění derivátů a dluhopisů, jež byly nabyty po dni 30. 9. 2011, zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 25 %.²⁴⁹ V rámci Trojmodulu by tak měla být nastavena opět poměrná, lineární sazba daně v intervalu od 15 do 22 %, přičemž Rakousko by bylo nuceno svoji sazbu dále snížit, nebo vstoupit do modulu 2, pokud by chtělo svoji daňovou sazbu zachovat.

Komparace sazeb daně z příjmů právnických osob



Vlastní zpracování autorky.

7. Výzkum v otázce konsolidované skupiny

Možnost konsolidace základu daně v rámci harmonizace daně z příjmů právnických osob, pro mateřské a dceřiné společnosti je jedním z dalších přínosů harmonizace. Pro možnost tvorby vlastního návrhu způsobu konsolidace základu daně je nutno přistoupit nejprve k bližšímu zkoumání již vytvořené právní úpravy v této oblasti, a tedy nejprve posoudit parametry návrhu směrnice o CCCTB, jakož i nahlédnout do právní úpravy některých členských států, které skupinové zdanění již několik let ve svých právních rádech úspěšně aplikují. Jen tak získáme komplexní

²⁴⁹ SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Corporate Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, s. 4 [cit. 2011-11-25]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.

náhled na danou problematiku, který nám umožní zamyslet se nad různými způsoby jeho konstrukce.

7.1 Otázka způsobilé dceřiné společnosti

Pokud nahlédneme do návrhu směrnice o Společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob, můžeme identifikovat čtyři zásadní momenty konsolidace. Prvním z nich je splnění požadavku na dosažení stavu tzv. způsobilé dceřiné společnosti. Ve druhé řadě je zde nastaven požadavek na samotné složení konsolidované skupiny. Významným je také stanovení určitého rozsahu provedené konsolidace a vymezení transakcí, jejichž provádění je v rámci skupiny zakázáno. Nejdůležitější je však otázka splnění samotných podmínek nutných pro možnost provedení konsolidace. Návrh směrnice o CCCTB stanoví požadavek na procentuální podíl práv mateřské společnosti vykonávaný v dceřiných společnostech tak, aby podíl mateřské společnosti přesahoval 50 % co do hlasovacích práv. Co se týče kapitálu a práv opravňujících k získání podílů na zisku, je nastaven požadavek ještě výše, a to na hranici přesahující 75 %. Směrnice dále stanoví pro případ, že požadovaných limitních hodnot v případě hlasovacích práv bude dosaženo, právní fikci držby celých 100 % daných práv. *Pozoruhodným momentem návrhu směrnice o CCCTB je však otázka požadavku na splnění výše uvedených procentuálních limitních hodnot pro kvalifikaci dceřiné společnosti na tzv. společnost způsobilou, jak je uvedeno výše.* Návrh totiž stanoví požadavek, aby tyto hodnoty byly naplněny po celé zdaňovací období. Paralelně však dále nabízí možnost vstoupit do skupiny s účinností ke dni, kdy výše uvedené limitní hodnoty budou splněny, přičemž doplňuje podmínku splnění těchto hodnot minimálně v délce devíti po sobě následujících měsíců, jinak nebude poplatník za člena skupiny vůbec pokládán a bude s ním nakládáno jako by se součástí skupiny vůbec nestal.²⁵⁰²⁵¹ *Pokud se zamyslíme nad důsledky takto nastavené právní úpravy,*

²⁵⁰EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>> , s. 36 – 37.

²⁵¹ „Co se týče složení skupiny, jsou do ní v případě matky - daňového rezidenta zahrnuty dále veškeré stálé provozovny umístěné na území jiných členských států, veškeré stálé provozovny dceřiných společností, rezidentů třetích zemí, umístěné v členském státě, veškeré tzv. způsobilé dceřiné společnosti, rezidentní v některém z členských států, jakož i ostatní rezidentní způsobilé dceřiné společnosti daňového rezidenta třetí země. Skupina matky - daňového nerezidenta, zahrnuje stálé provozovny v jiných členských státech a způsobilé dceřiné společnosti, které jsou residency jednoho nebo více členských států,

dospějeme k názoru o nutnosti takový přístup zcela odmítnout, a to jednak z hlediska teoretického, z důvodu jeho zásadního rozporu se zásadou právní jistoty, z hlediska praktického, které z výše uvedenou zásadou úzce souvisí, tedy z důvodu, že společnost prakticky nebude mít jistotu, zda je či není součástí konsolidované skupiny, či zda jí bude ke konci zdaňovacího období. V praxi se může vyskytnout situace, kdy bude nutno provedení určitých změn v držbě podílů a práv, což může vést nečekaně k nesplnění požadavků na výši práv matky v dceřiné společnosti. Tento stav může být pouze krátkodobý a ke konci zdaňovacího období může být požadavek na výši práv opět splněn, ovšem již bude znemožněno splnění podmínky držby dané výše podílů po celé zdaňovací období. Dále může existovat také situace, kdy požadované výše podílů bude prvně dosaženo až v průběhu, nebo ke konci zdaňovacího období, proto je zapotřebí se nad možnostmi úpravy časového testu pro držbu stanovené výše podílů zamyslet. Otázkou je, zda by nebylo z výše uvedených důvodů lépe určit provedení testu držby práv k poslednímu dni zdaňovacího období. Společnost totiž již v průběhu zdaňovacího období může sama na základě svých záměrů a aktivit sama do určité míry odhadnout, zda je pravděpodobnost, že k poslednímu dni zdaňovacího období tento požadavek splní, či nikoli.

Jako správně nastavenou lze naopak zhodnotit právní úpravu nakládání se ztrátami v rámci návrhu směrnice o CCCTB, jehož záměrem je umožnit odpočet ztrát vzniklých poplatníkovi, nebo jeho stále provozovně v EU, a to s účinností od následujícího zdaňovacího období. Rozsah aplikace odpočtu ztrát na základ daně je limitován zákazem vzniku záporné hodnoty základu daně, což je nutno hodnotit velmi pozitivně. Současně je stanovena priorita uplatnění nejdříve vzniklých ztrát (tedy ztrát nejstaršího data). Zbývající část neuplatněných ztrát vzniklých před vstupem do konsolidované skupiny není povoleno na konsolidovaný základ daně uplatnit, pokud člen skupiny skupinu opustí, nebudou mu připsány žádné ztráty. Směrnice připouští započíst tento druh ztráty pouze oproti přidělenému podílu z konsolidovaného základu

jakož i stále provozovny dceřiných společností v členských státech.“ EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>> , s. 37.

daně.²⁵² Zde by však bylo nutno v otázce zákazu zápočtu ztrát vzniklých před vstupem do skupiny na konsolidovaný základ daně oponovat. *V tomto případě neexistuje pro takové omezení dostatečný objektivní důvod. Naopak, zápočet ztrát by neměl být v tomto ohledu nikterak omezován, jelikož takové omezení by mělo spíše kontraproduktivní účinky. Právě možnost zápočtu ztrát v rámci skupiny na konsolidovaný základ daně je jedním z motivů pro vznik institutu konsolidovaného základu daně jako takového a jde proti smyslu takové právní úpravy, aby byly ztráty vzniklé před vstupem do skupiny v tomto ohledu suspendovány. Je zapotřebí si uvědomit, že skupina je institut daňového práva, tedy je konstituována čistě za účelem výpočtu daňové povinnosti daně z příjmů fyzických osob, avšak ztráty jsou skutečným výsledkem hospodaření v účetním období, jejichž ekonomický důsledek je pro společnost často velmi závažný bez ohledu na to, zda dojde ke vzniku a vstupu do skupiny pro daňové účely, či nikoli, proto také není možno se k těmto ztrátám stavět omezujícím způsobem pouze z titulu vstupu do konsolidované skupiny. Zápočet ztrát pouze oproti alokované části základu daně v návrhu směrnice představuje popření celé harmonizace a jejích cílů.*

7.2 Komparace právních úprav členských států v oblasti skupinového zdanění

Skupinové zdanění v oblasti daně z příjmů právnických osob je umožněno pouze v některých členských státech. *Pro návrh modelu konsolidace v harmonizované právní úpravě je zapotřebí právní úpravy těchto států analyzovat, srovnat a vybrat nejhodnější koncepci.* Zajímavou je v tomto ohledu italská právní úprava, která umožňuje v rámci systému skupinového zdanění dva typy konsolidace, a to jak tuzemskou, tak celosvětovou. Rozhodnutí o provedení tuzemské konsolidace se týká ovládající a ovládané společnosti, které se stanou členy konsolidované skupiny. Ovládající společností může být též daňový nerezident, avšak pouze pokud má své sídlo ve státě, s nímž byla uzavřena mezinárodní smlouva, nebo pokud vykonává svou činnost prostřednictvím stálé provozovny umístěné na území Itálie. V této souvislosti bychom mohli provést též mikrokomparaci s právní úpravou francouzskou, jejíž právní úprava zdanění v rámci skupiny rozeznává též dva specifické režimy. První z nich se vztahuje

²⁵²EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/00 58 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>> , s. 33, 35, 39, 40.

na poplatníky, kteří jsou daňovým rezidentem, a umožňuje uplatnění zisků a ztrát za společnost na úrovni společnosti mateřské, kterážto musí být rovněž daňovým rezidentem. Požadavek na velikost podílu je stanoven na 95 %. Druhý z francouzských režimů pak umožňuje společnosti konsolidaci v rámci skupiny na základě držby určitého procenta hlasovacích práv.²⁵³ Pokud se vrátíme zpět k právní úpravě italské, zaznamenáme zde zajímavý prvek časového období, kdy volba vstupu do konsolidační skupiny je platná na tři zdaňovací období, po kterou toto rozhodnutí nelze změnit. Ovládání je italskou právní úpravou definováno jako stav, kdy společnost A je ovládána společností B, která drží přímo nebo nepřímo většinu hlasovacích práv na valné hromadě, či přímo či nepřímo vlastní více než 50 % akcií společnosti a má nárok na více než 50 % ze zisku společnosti A. Zde bychom opět mohli provést srovnání s Rakouskem, kde v souvislosti s daňovou reformou provedenou již roku 2005 došlo k zavedení tzv. skupinového zdanění do rakouské právní úpravy daní z příjmů právnických osob. Za předpokladu, že mateřská společnost vykonává finanční kontrolu nad společností dceřinou, mají tyto společnosti oprávnění zvolit si konsolidovaný způsob zdanění příjmů.²⁵⁴ Splnění podmínky finanční kontroly požaduje, aby mateřská společnost byla vlastníkem více než 50 % podílu na základním kapitálu a hlasovacích právech dceřiné společnosti účetního roku. V praxi představuje institut skupinového zdanění situaci, kdy přesto, že dceřiná společnost je dle práva obchodních společností samostatnou právnickou osobou, bude s ní pro daňové účely nakládáno jako s pobočkou mateřské společnosti. Výhodou vstupu do tohoto systému je mimo jiné možnost zápočtu ztrát v rámci skupiny.²⁵⁵

Z hlediska využití práva vstupu do konsolidované skupiny je v souvislosti s harmonizací dobré zdůraznit opět právní úpravu Itálie, která v tomto ohledu patří mezi nejpropracovanější, proto vyžaduje splnění následujících požadavků:²⁵⁶

- shodné zdaňovací období ovládající a ovládané společnosti,

²⁵³ ROBERT, E. France-Corporate Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 25. 5.2011, s. 8-9 [cit. 2012- 03-09]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_fr.html >.

²⁵⁴ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 65. ISBN 978-90-8722-093-8

²⁵⁵ SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N. Austria - Corporate Taxation. Country Surveys IBFD [online]. 27. 10. 2011, s. 7-8 [cit. 2011-11-25]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html >.

²⁵⁶ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 447. ISBN 978-90-8722-093-8.

- společná souhlasná volba vstupu do skupiny ze strany všech konsolidovaných společností,
- volbu rezidentství ve státě sídla mateřské společnosti,
- oznámení správci daně do dvacátého dne šestého měsíce zdaňovacího období, na něhož se vztahuje konsolidace.

S účinností od roku 2008 došlo ke zrušení některých výhod plynoucích pro členy skupiny z daňové konsolidace. Úpravy se týkaly především dividend vyplácených společnostmi v rámci konsolidačního celku, které nebudou již nadále od daně plně osvobozeny, ale 5 % z jejich hodnoty bude zahrnuto do zdanitelných příjmů. Další důsledky zpřísnění podmínek se projevily v oblasti převodu investičního majetku mezi společnostmi v rámci skupiny, který již nadále nebude pokládán za neutrální pro daňové účely. Co se týče celosvětové konsolidace, je umožněna mateřské společnosti, která je italským daňovým rezidentem, pokud:

- zahrne do daňové konsolidace všechny dotčené subjekty,
- tyto subjekty si zvolí vstup do konsolidace,
- provede audit účetních závěrek konsolidovaných subjektů,
- každý člen konsolidované skupiny vydá prohlášení o splnění stanovených povinností.

Dividendy v rámci skupiny nejsou zahrnuty do zdanitelného příjmu příjemce, zatímco kapitálové zisky nebo ztráty z převodu aktiv mezi podniky ve Skupině jsou zohledněny ve výši odpovídající osobám navzájem nespojeným. Pokud si společnost zvolí celosvětovou konsolidaci, je platná na pět zdaňovacích období, opětovné volby pak na další tři léta.²⁵⁷ *Zde vidíme zajímavý moment, kdy pokud bychom si takovou právní úpravu představili ve vztahu k harmonizaci, naplnila by svým nastavením zcela zásadu flexibility ve spojení se zásadou stability právní úpravy. Na základě výše uvedeného lze o italské právní úpravě ve vztahu k harmonizaci jistě uvažovat. Na opačném spektru délky volby vstupu do konsolidace, která pro účely harmonizace co do délky zásadě flexibility příliš neodpovídá, je právní úprava dánská. Povinnému*

²⁵⁷ GRECO, L., Italy Corporate Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 27. 10.2011,s.6-8 [cit. 2012-03-19]Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_it.html 27/>.

zákonnému systému dánských vnitrostátních konsolidačních pravidel jsou podrobeny jednak stále provozovny, rezidentní dceřiné společnosti daňových nerezidentů, jakož nemovitý majetek ležící na území Dánska, nacházející se ve vlastnictví daňových nerezidentů. Dceřiné společnosti ve vlastnictví daňových nerezidentů mohou požádat o povolení tzv. mezinárodní konsolidace. Podstatou daňové konsolidace je možnost zahrnutí všech subjektů, které jsou členem konsolidační skupiny, tedy rezidentů i nerezidentů do jediného konsolidačního celku pro účely daně z příjmů právnických osob. Dánská právní úprava stanoví požadavek, aby členy konsolidované skupiny byly buď všechny spojené subjekty, nebo naopak žádný z nich, tedy pokud se všechny spojené subjekty nezúčastní, byly zdaněny všechny odděleně. Rozhodnutí o vytvoření konsolidačního celku je platné po dobu 10 let.²⁵⁸ *Dánsko má tedy délku období pro skupinové zdanění nastaveno až na příliš dlouhou dobu, která by pro harmonizaci nebyla vzhledem k dynamičnosti soudobého systému zcela vhodná* Podmínky pro vznik skupiny jsou splněny v případě, kdy společnost, fond, nadace, či sdružení vyhoví následujícím požadavkům:

- drží většinu hlasovacích práv v jiné společnosti,
- je akcionářem jiné společnosti a má právo jmenovat nebo odvolat většinu řídicích představitelů této společnosti,
- je akcionářem jiné společnosti a je nadána právem kontroly a finančním řízením na základě stanov nebo smlouvy,
- je akcionářem jiné společnosti a z titulu akcionářské smlouvy kontroluje většinu hlasovacích práv v této společnosti.

Jednou z předních výhod konsolidace v rámci skupiny je možnost zápočtu ztrát jedné společnosti oproti ziskům společností ostatních. Zůstatek dosud neuplatněné ztráty vzniklé společnosti ve zdaňovacích obdobích předcházejícím vzniku skupiny, lze uplatnit pouze oproti ziskům příslušné společnosti. Analýzu nutno doplnit o právní úpravu Nizozemí, kdy pokud společnost, která je daňovým residentem, je držitelem

²⁵⁸ PAKARINEN, L., *Denmark - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 19. 9.2011, s. 5 [cit. 2012-03-24]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_dk.html>.

přímého, či nepřímého podílu ve výši 95 % na jedné, nebo více společnostech, které jsou rovněž nizozemskými daňovými residenty, mohou tyto společnosti požádat, aby pro daňové účely mohly vystupovat jako tzv. daňová jednotka (skupina). Členem daňové jednotky však nemůže být zahraniční pobočka (dceřiná společnost). Mateřská společnost v rámci daňové jednotky podává za celou daňovou jednotku daňové přiznání na konsolidovaném základě. Výhodou existence tohoto uskupení je bezesporu možnost vzájemného zápočtu ztrát mezi společnostmi, které jsou členy daňové jednotky.²⁵⁹ Podobnou právní úpravu najdeme v Polsku. Společnosti, které jsou daňovými residenty v Polsku, se mohou, za předpokladu splnění zákonných podmínek zformovat pro účely zdanění do tzv. daňové skupiny. Skupinové zdanění přináší v určitém případě pro společnosti značné výhody. Základní podmínkou pro vstup do tohoto systému je kromě daňového rezidentství také požadavek na výši základního kapitálu společnosti v částce 1 milion PLN. Zákon však dále stanoví celý koš doplňkových požadavků, které musí spojené osoby tvořící daňovou skupinu vyhovět:²⁶⁰

- mateřská společnost musí být vlastníkem minimálně 95 % akcií dceřiné společnosti,
- dceřiným společností je zakázáno být vlastníkem, nebo nabývat akcie jiné společnosti, která je členem skupiny,
- společnosti, které jsou členy skupiny, (ať již mateřské, nebo dceřiné) nesmějí být od daně z příjmů právnických osob osvobozeny,
- celková výše čistého příjmu skupiny po snížení o náklady vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení nesmí být nižší než 3 % celkového hrubého příjmu všech společností, které jsou členy skupiny.

Pokud se společnosti rozhodnou pro skupinové zdanění, lze tento systém změnit po třech letech, což opět dokládá důležitost zásady flexibility ve spojení se zásadou

²⁵⁹ OFFERMANN, R., Netherlands - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD. [online]. 1. 9.2011, s. 8 [cit.2012-02-21]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_nl.html>.

²⁶⁰ VAN DOORN-OLEJNICKA, M., Poland - Corporate Taxation , Country Surveys IBFD [online]. 1. 10.2011,s. 5 [cit. 2012-02-01]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_pl.html >.

stability právní úpravy. Pokud zvážíme právní úpravu Velké Británie²⁶¹ a obsahuje též ustanovení, která v rámci skupiny nebo konsorcia umožňují převod ztrát a majetku. Skupinou se rozumí entita zahrnující jednak mateřskou společnost a její buď 51%, nebo 75% dceřinou společnost, dle typu skupiny. Pro skupiny splňující požadavek 51% účasti matky lze použít zvláštní daňový režim. Konsorcium je složeno z 20 nebo méně britských daňových rezidentů, přičemž každý z nich vlastní 5% nebo více procentní podíl, a společně vlastní 75% společnosti. Konsorcia mohou mít nárok na převod ztrát. Společnost, která je členem skupiny, může žádat o provedení zápočtu ztrát vzniklých jiným členům skupiny, což tedy v praxi umožní ztráty jednoho člena skupiny započíst na zisk jiného člena skupiny. Tento způsob nakládání se ztrátami je pro společnosti výhodný.²⁶² Velmi zajímavě však k možnosti skupinového zdanění přistupuje též Německo, jehož právní úprava rovněž umožňuje právnických osobám vytvořit skupinu pro účely daně z příjmů. Tato možnost se vztahuje na právnické osoby, které tvoří z pohledu zisku a ztráty jedinou jednotku. Odpovědnost za daň z příjmů leží v rukou ovládající mateřské společnosti. Po dobu existence skupiny je povolen zápočet ztrát členů na zisky realizované v rámci skupiny. Současně však je zakázán zápočet ztrát vzniklých v době před vznikem skupiny.²⁶³ Na členy skupiny jsou kladeny mnohé požadavky: ovládaná společnost musí dosahovat jistého stupně finanční integrace do ovládající mateřské společnosti, podmínka finanční integrace musí být splněna již na počátku zdaňovacího období, za něž vystupují společnosti jako skupina pro účely daně z příjmů právnických osob, musí být uzavřena smlouva o sdružení zisku a ztráty. Podmínkou pro přeshraniční možnost sdružení je splnění požadavku, aby mateřská společnost měla umístěnu svou stálou provozovnu na území Německa, kdy zisk, či ztráta budou tak přiděleny stále provozovně.²⁶⁴ Oproti tomu bychom mohli zmínit

²⁶¹ OBUOFORIBO, B. United Kingdom - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 27. 10.2011, s. 9-11 [cit. 2012-02-29]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_uk.html>

²⁶² VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 908-909. ISBN 978-90-8722-093-8.

²⁶³ PERDELWITZ, A. Germany -Corporate Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 27. 10.2011, s. 6-7 [cit. 2012-03-08]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_de.html>

²⁶⁴ VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, s. 304-305. ISBN 978-90-8722-093-8.

právní úpravu Slovenska, která zdanění v rámci skupiny neumožňuje. Subjekty jsou zdaněny odděleně, a zákon neumožňuje ani zápočet ztrát mezi spojenými osobami.²⁶⁵

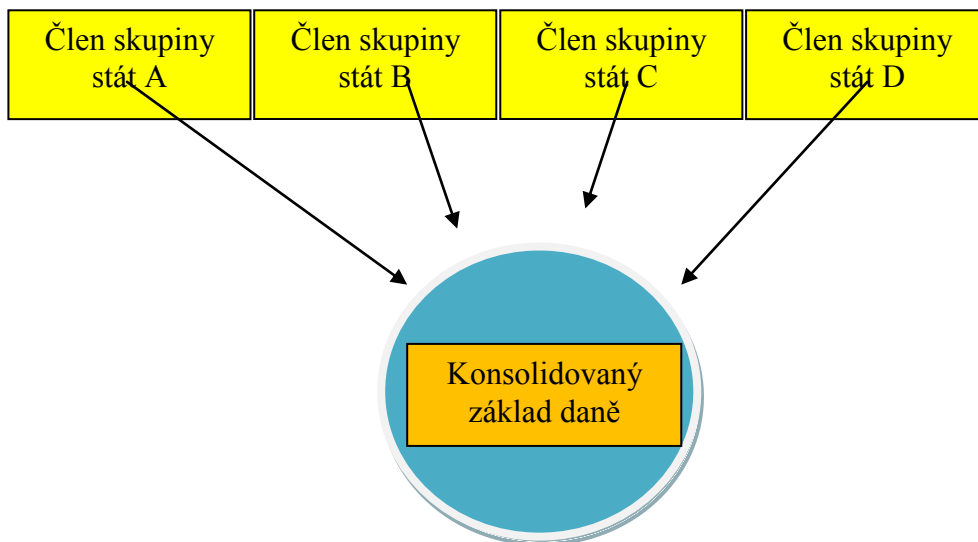
7.3 Distribuce konsolidovaného základu daně

Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) zcela ponechává stranou otázku daňových sazeb a zaměřuje harmonizaci pouze na problematiku výpočtu základu daně. V této souvislosti tak vytváří model rozdělení harmonizovaného základu daně mezi jednotlivé členské státy dle přesně stanovených pravidel (viz vzorec níže). Na takto přidělenou část základu daně pak příslušný členský stát aplikuje individuálně určenou vlastní daňovou sazbu daně z příjmů právnických osob. Jinými slovy tedy základ daně konsolidované skupiny stanovený podle harmonizovaných pravidel za určité zdaňovací období bude vždy rozčleněn na jednotlivé části a distribuován vždy na závěr zdaňovacího období na jednotlivé zastoupené členy konsolidované skupiny dle distribučního vzorce. Podmínkou pro distribuci je však požadavek, aby hodnota základu daně dosahovala kladných čísel.²⁶⁶

²⁶⁵ BALOGOVA, K. Slovak Republic - Individual Taxation, Country Surveys IBFD [online]. 27. 10. 2011, s. 5 [cit. 2012-02-25]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_sk.html>.

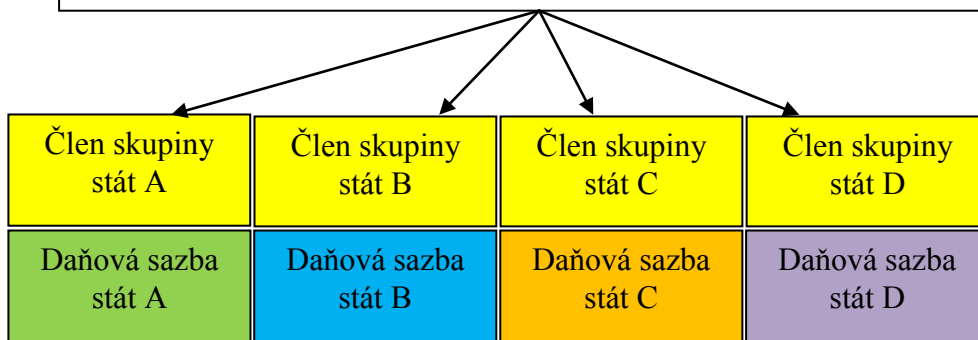
²⁶⁶ EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečné m znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>. (s. 48, čl. 86).

- Model rozdělení konsolidovaného základu daně dle návrhu směrnice o CCCTB²⁶⁷



Vzorec pro rozdělení:

$$\text{Podíl X} = \left[\frac{1}{3} \frac{\text{Tržby X}}{\text{Tržby skupina}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{obj. mezd x}}{\text{obj. mezd skupina}} + \frac{1}{2} \frac{\text{zaměst. x}}{\text{zaměst. sk.}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{aktiva x}}{\text{aktiva skupina}} * \text{kons. ZD} \right]$$



Vlastní daňová sazba každého členského státu.

²⁶⁷ Zdroj údajů a vzorce: EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečné m znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>, s. 48.

Výpočet dle vzorce v sobě zahrnuje zohlednění jednotlivých podnikatelských faktorů, a to jednak faktor tržeb, faktor práce a faktoru aktiv. V rámci faktoru tržeb²⁶⁸ je prostřednictvím vzorce vzata v úvahu celková suma tržeb určitého člena skupiny a skupiny jako celku. Faktor práce je rozdělen na dvě části, sestávající z objemu mezd a počtu zaměstnanců, a to jak ve vztahu k členu skupiny, tak opět rovněž ke skupině celé. Počet zaměstnanců je zjišťován vždy na závěr zdaňovacího období. Co se týče faktoru aktiv, jeho ukazatele jsou dány průměrnou hodnotou souhrnu všech vlastněných, pronajatých, nebo na leasing pořízených dlouhodobých hmotných aktiv jak člena skupiny, tak skupiny jako takové.²⁶⁹

Velmi zajímavým prvkem návrhu směrnice o CCCTB v této souvislosti je stanovení určitého pojistného mechanismu za účelem naplnění zásady daňové spravedlnosti v podobě tzv. ochranné doložky. Podstatou jejího fungování je účinek v podobě vyloučení aplikace výše uvedeného pravidla distribuce základu daně, a to v případě, kdy poplatník nebo správce daně dospějí k závěru, že část základu daně, která by na základě výpočtu dle stanoveného vzorce měla připadnout na daného člena skupiny, není spravedlivým ekvivalentem míry podnikatelské aktivity poplatníka. V takovém případě je daňový poplatník, nebo správce daně, který takové zjištění učinil, legitimován k podání žádosti o aplikaci náhradní metody určení rozsahu distribuované části daňového základu.²⁷⁰ Na jedné straně je potřeba naprosto souhlasit s požadavkem na spravedlivé rozdělení základu daně, na druhé straně se však nabízí otázka, proč je existence institutu ochranné doložky vůbec zapotřebí? Vzorec pro distribuci základu daně by měl být již od svého základu koncipován tak, aby spravedlivou distribuci vždy automaticky zajistil. Existence ochranné doložky by mohla být chápána v jistém smyslu jako popření spravedlnosti vzorcem určeného způsobu dělení. Metoda výpočtu v sobě obsahuje jednotlivé složky vztahující se k podnikání, jako tržby, objem mezd, počet zaměstnanců a aktiva. Jakým způsobem by při aplikaci stejných pravidel na

²⁶⁸ Za tržby jsou dle výkladu směrnice pokládány veškeré výnosy plynoucí členu skupin z prodeje zboží, jakož i z poskytování služeb, upravené o odpočet slev a vrácení zboží, bez daně z přidané hodnoty, jiných daní a cel. (Čl. 95) EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>

²⁶⁹ (Tamtéž s. 48 – 51, čl. 86 – 95).

²⁷⁰ EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>. (s. 48, čl. 87).

stejné případy tak mohlo dojít k situaci, která dle směrnice „spravedlivě neodráží rozsah podnikatelské činnosti poplatníka“, je tak těžko definovatelné. Aplikace ochranné doložky je sice podmíněna konzultací s tzv. výborem,²⁷¹ souhlasem příslušných orgánů a informováním Komise. Přesto však tento institut vzbuzuje mnohé obavy, jelikož do jisté míry určení výše distribuované části daňového základu na základě výše uvedeného postupu relativizuje a je zde nebezpečí, že by naopak pod plachetkou snahy o dosažení spravedlnosti mohl působit opačným účinkem, tedy že by ve skutečnosti tuto spravedlnost narušoval. Pohybujeme se ve sféře veřejného práva, a pokud provede Komise nastavení určitého mechanismu, který pomocí přesných výkazů tržeb, objemů mezd, počtu zaměstnanců a aktiv jak členu skupiny, tak skupiny jako celku, má výši distribuovaného základu daně pro každého členu skupiny určit, nelze připustit, aby hned v zápětí byl deklarován vznik možné nespravedlnosti na základě takového způsobu výpočtu. Pokud si tvůrce návrhu takovou skutečnost uvědomuje, je zapotřebí provést změnu výpočtu ihned tak, aby institut ochranné doložky nebyl zapotřebí a neponechávat jeho náhradní určení tzv. náhradní metodě, jelikož právě v tomto momentu lze hledat nejvyšší prostor pro daňové úniky. V tomto případě, kdy jsou dány jasné ukazatele, není prostor pro nějaké kvazi formy „uvážení spravedlnosti“ a „náhradní metody“. Naopak, pokud bychom připustili tento institut jako součást harmonizované právní úpravy, mohlo by jeho prostřednictvím dojít k narušení hned několika zásad harmonizace, jako rovnosti subjektů, nebo komplexnosti právních norem.

Harmonizace v oblasti přímého zdanění se dle plánu Evropské komise má tedy zaměřit pouze na harmonizaci základu daně. Při zvažování koncepce distribuce základu daně navržené Komisí ve směrnici o CCCTB, je však nutno v této souvislosti poukázat na výše uvedenou potřebu harmonizace nikoli pouze daňového základu, ale také daňových sazeb. Návrh směrnice o CCCTB je dokladem, že Komise se i navzdory analýzám provedených Rudingovou komisí, a v rozporu se zjištěními, které označily rozdílnost daňových sazeb jako pramen až 75 % všech negativních jevů v oblasti přímých daní v rámci EU, rozhodla v první fázi otázku harmonizace daňových sazeb zcela opomenout. K tomuto kroku však Komise nepřistoupila dobrovolně, ale učinila tak ve snaze o přijetí alespoň části svého záměru. Dle mého názoru s tímto řešením však

²⁷¹ Výbor dle nařízení (EU) č.182/2011. Úř. věst. L 55,28.2.2011, s. 13.

nelze souhlasit, neboť opět představuje narušení jedné ze základních zásad harmonizované právní úpravy, požadující, aby harmonizace daní z příjmů vedla k dosažení cílů tvorby a fungování vnitřního trhu a byla navržena tak, aby umožnila odstranění všech jeho překážek v daňové oblasti. Proto je nutno řešení návrhu CCCTB odmítnout, použít ho pouze jako určitou inspiraci a přistoupit k vytvoření zcela nového návrhu v rámci Trojmodulu, který bude zásadu souladnosti s cíli a potřebami vnitřního trhu plně respektovat. Nový návrh by měl být koncipován tak, aby zahrnoval jak harmonizaci základu daně, tak daňových sazeb a namísto rozdělování daňových základů tak provedl distribuci až ve fázi daňových výnosů. (viz níže č. 8.2.7).

8. Aplikace poznatků výzkumu – vlastní návrh Trojmodulu harmonizace daní z příjmů

8.1 Daň z příjmů fyzických osob

8.1.1 Subjekt daně a daňové rezidentství

*Dosavadní kritéria a mezinárodní smlouvy již nelze považovat za dostačující, proto je nyní zapotřebí, v rámci tvorby koncepce harmonizované právní úpravy, přistoupit k inovacím v této oblasti. Pokud budeme hodnotit harmonizovanou právní úpravu daňového rezidentství, je důležité se současně konstruktivně zamyslet nad tím, jak by tento záměr bylo možné realizovat, přičemž je nutno oprostit se od stávajících pravidel a pokusit se zvážit zcela nové cesty a možnosti. Pravidla pro určení daňového rezidentství u daně z příjmů fyzických osob jsou v právních úpravách členských států Evropské unie upravena velmi podobně. Pokud bychom však měli vyzdvihnout právní úpravu daňového rezidentství, jejíž koncepce je ve své podstatě pro harmonizaci nejvhodnější, lze zmínit Francii.²⁷² Z její právní úpravy lze pro tyto účely do jisté míry čerpat inspiraci. Konstrukci modelu harmonizované právní úpravy daňového rezidentství daně z příjmů fyzických osob bychom mohli v souladu se zásadou flexibility koncipovat jako *obligatorní a fakultativní daňové rezidentství*. Nejzákladnějším modelem by bylo *obligatorní daňové rezidentství*, jemuž by podléhala*

²⁷² Srov. ROBERT, E., *France - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, s. 1 [cit. 2012-03-11]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_fr.html>.

fyzická osoba, která má na území členského státu své trvalé bydliště, ve smyslu bydliště uvedeného jako trvalé ve veřejném rejstříku/seznamu/evidenci příslušného členského státu. *Druhou možností by bylo fakultativní daňové rezidenství, tedy právo volby daňového poplatníka s trvalým bydlištěm ve státě A pro přijetí daňového rezidentství ve státě B po splnění určitých z podmínek. Neboli tzv. poplatník, který vykazuje významné přeshraniční aktivity v jiném členském státu EU, nebo poplatník, který má významný přeshraniční status. První podmínka by se vztahovala na fyzické osoby, které se zdržují na území členského státu odlišného od státu svého trvalého bydliště po dobu alespoň tři měsíců v celkovém součtu za zdaňovací období, a to za účelem výkonu práce, zaměstnání, povolání, pokud dodá správci daně potvrzení o takové pracovní činnosti nejpozději dva měsíce před skončením zdaňovacího období (jak pro již ukončenou činnost, současnou, či budoucí pracovní činnost, pokud probíhala v příslušném zdaňovacím období). Druhá možnost pro získání statutu fakultativního daňového rezidenta by platila pro fyzické osoby, které se zdržují na území členského státu odlišného od státu svého trvalého bydliště po dobu alespoň 30 dnů v celkovém součtu za zdaňovací období, a to za účelem návštěvy daňového rezidenta cizího členského státu, pokud daňový rezident cizího členského státu je ve vztahu k fyzické osobě manželem, partnerem, příbuzným v linii přímé, či pobočné. Třetí alternativa by se vztahovala na fyzické osoby, které se zdržují na území členského státu odlišného od státu svého trvalého bydliště po dobu minimálně 60 dnů v celkovém součtu za zdaňovací období, výhradně za účelem studia na základní, střední, nebo vysoké škole, nebo léčení ve zdravotnickém zařízení. Poslední z možností by byla dána fyzické osobě, která je státním občanem členského státu odlišného od státu svého trvalého bydliště. Pro zvýšení míry právní jistoty ohledně daňového rezidentství by velmi dobře posloužil institut registrace daňového subjektu k daňovému rezidentství, který by tak potvrdil daňové rezidentství konkrétní fyzické osoby. V případě obligatorní registrace by daňový subjekt nebyl nucen podat žádost o registraci, jelikož správce daně by provedl jeho registraci automaticky na základě údajů o trvalém bydlišti na území příslušného členského státu uvedených ve veřejném rejstříku/seznamu/evidenci. V případech fakultativního daňového rezidentství by byla zavedena nutnost podání žádosti o registraci k daňovému rezidentství v příslušném členském státě, a to vždy pro příslušné zdaňovací období ve lhůtě nejpozději do dvou měsíců před jeho*

skončením, tedy vždy do 31. 10. kalendářního roku (zdaňovací období by bylo shodné s kalendářním rokem). Současně by fyzická osoba, jejíž daňové rezidentství se oproti předchozímu roku změnilo, měla informační povinnost o změně daňového rezidentství vůči správci daně státu, jehož přestala být daňovým rezidentem. *Pro evidenci daňového rezidentství v rámci Evropské unie by byl založen evropský registr daňového rezidentství, do něhož by měli přístup všichni správci daně napříč EU.*

Poplatníci zdanění jako domácnost – manželé, partneři, děti, případně osoby žijící v jedné domácnosti, viz níže část správa daně.

Výše uvedený systém daňového rezidentství by byl aplikovatelný pro modul 1, 2 i 3.

8.1.2 Správa daně

Harmonizovaná právní úprava by v případě daňového přiznání rozeznávala dvě možné varianty, v závislosti na skutečnosti, zda se jedná o obligatorní, nebo fakultativní daňové rezidentství. Z hlediska koncepce by se na základě předchozího výzkumu harmonizovaná právní úprava opět inspirovala francouzskou právní úpravou.

Obligatorní daňové rezidentství

- **Konsolidované daňové přiznání domácnosti**

- Za všechny členy domácnosti, kteří obývají jeden dům, či byt a mají v tomto místě trvalé bydliště, které je uvedeno jako trvalé ve veřejném rejstříku/seznamu/evidenci příslušného členského státu, by bylo podáno *jediné společné konsolidované daňové přiznání za všechny členy domácnosti*, bez ohledu na jejich věk, uzavřené manželství/partnerství, nebo další vztahy. *Podání individualizovaného daňového přiznání* by bylo obecně možné jen pro osobu registrovanou jako daňového rezidenta v jiném členském státě (viz fakultativní daňové rezidentství). Současně by však právní úprava obsahovala *institut vyloučení a vystoupení z konsolidovaného daňového přiznání*. Pro vyloučení z konsolidovaného daňového přiznání by právní úprava vyžadovala kumulativně souhlas všech členů domácnosti, kteří podávají společně konsolidované daňové přiznání a současně uvedení významného ekonomického důvodu k vyloučení. Žádost o vyloučení z konsolidovaného daňového přiznání by posuzoval správce daně místně příslušný dle obecných

daňově-procesních předpisů příslušného členského státu. Druhým institutem by bylo tzv. vystoupení z konsolidovaného daňového přiznání, které by umožňovalo fyzické osobě opět na základě žádosti správci daně, tentokrát však bez nutnosti souhlasu členů domácnosti, pouze na základě uvedení významného ekonomického důvodu, z režimu konsolidovaného daňového přiznání vystoupit.

- Výhodou konsolidovaného daňového přiznání je, že členové domácnosti mají jednak právo v rámci konsolidace započíst vzájemně svou neuplatněnou ztrátu, jednak mají možnost uplatnit výdaje člena A oproti příjmům člena B. Všechny příjmy, výdaje, ztráty, slevy a možné odpočty by byly v rámci konsolidace sečteny a uplatněny za všechny členy skupiny (domácnosti).
- Pro splnění daňové povinnosti ve vztahu ke správci daně je určena konsolidovanou skupinou pověřená osoba. Ostatní členové domácnosti jsou v postavení ručitele.

Fakultativní daňové rezidentství

- **Individualizované daňové přiznání fyzické osoby**

- Fyzická osoba podává daňové přiznání pouze *sama za sebe* a má právo uplatnit daňové výhody a odpočty pouze ve vztahu ke své vlastní činnosti, fyzická osoba sama odpovídá za splnění daňové povinnosti.
- Individualizované daňové přiznání podává též fyzická osoba, která byla vyloučena, nebo vystoupila z režimu daňového přiznání konsolidovaného.

Daňový nerezident EU - poplatník ze třetí země

- Poplatník ze třetí země, kterému plynou příjmy ze zdrojů na území Evropské unie, má povinnost registrovat se k daňové povinnosti v členském státě, z něhož ve zdaňovacím období obdržel nejvyšší objem příjmů. Jeho daňová povinnost se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území EU.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Kompletní správu daně vykonává správce daně ve státě registrace k daňové povinnosti. Daňové přiznání je nutno podat do konce

4. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

8.1.3 Předmět daně

Box 1 – výdělečná činnost poplatníka (závislá, samostatná, jiná)

- a) příjmy ze závislé činnosti,
- b) příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti,
- d) příjmy z nezávislého povolání,
- e) příjmy z pronájmu nemovitého majetku a dlouhodobého hmotného movitého majetku,
- f) ostatní příjmy.

Box 2 – kapitálové příjmy

Box 3 – část hodnoty nemovitosti jako forma příjmu poplatníka (ve smyslu příjmu v podobě veřejných statků spotřebovávaných v rámci svého bydliště)

- Příjem v podobě 0,5 – 1,5 % z odhadní ceny nemovitosti, v níž má poplatník své trvalé bydliště (bydliště uvedené jako trvalé ve veřejném rejstříku/seznamu/evidenci příslušného členského státu), nebo místo jeho obvyklého bydliště (v němž pobývá více než šest měsíců ve zdaňovacím období), a to vše bez ohledu na to, zda mu daná nemovitost patří.
- Specifikem tohoto příjmu by byla skutečnost, že by nebyl zahrnut do celkových příjmů, podléhal by zdanění samostatně a na příjem ve výši odpovídající určitému procentu z odhadní ceny nemovitosti jeho bydliště by byla aplikována zvláštní sazba daně ve výši 20 %.

Koncepce harmonizované právní úpravy daně z příjmů v prvním modulu vychází z právní úpravy nizozemské, která je charakteristická členěním na 3 příjmové boxy. První box zahrnuje členění příjmů plynoucích poplatníku z jeho výdělečné činnosti. Kromě dvou základních kategorií příjmů ze závislé činnosti (funkční požitky by byly zahrnuty v rámci této kategorie) a příjmů z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (zahrnují také příjmy ze zemědělství a lesnictví, příjmy z živnosti apod.), by se zvláštní právní normy vztahovaly na příjmy plynoucí poplatníkům z nezávislých povolání. Samostatným boxem by byly dále příjmy kapitálové, které se vyznačují

mnohými zvláštními znaky, proto pro přehlednost modelu harmonizace a také z důvodu uplatnění možných zvláštních odpočtů na příjmy v boxu prvním, které se nevztahují na příjmy kapitálové, je zapotřebí jejich zvláštní vyčlenění. *Zvláště pak by bylo zajímavé zařadit právě třetí příjmový box, v jehož rámci by byl podroben zdanění příjem v podobě 0,5 – 1,5 % z odhadní hodnoty nemovitosti, v níž má poplatník své trvalé/obvyklé bydliště.* Určovatelem pro výši příjmu by byla nemovitost, byt, či dům, v němž má daňový poplatník své bydliště a jehož odhadní cena určitým způsobem odpovídá jeho ekonomickým a sociálním poměrům a možnostem. Není však pravidlem, aby poplatník nemovitost, v níž má umístěno své trvalé/obvyklé bydliště, vlastnil, proto *pro založení daňové povinnosti by postačoval samotný fakt existence trvalého/obvyklého bydliště.* Současně však by bylo v tomto případě zapotřebí zavést jistý korektiv, kterým je vymezení určitého progresivního intervalu, tedy nejnižšího a nejvyššího procenta z tržní ceny nemovitosti tak, aby zde existovalo pro určité skupiny pásmo, v němž se příjem zahrne pouze v nízké výši. V harmonizované právní úpravě si lze představit, že první pásmo lze nastavit v rozmezí do 40 000 EUR odhadní ceny nemovitosti, což odpovídá při kursu 1 EUR = 26 Kč 1 040 000 Kč. Do této částky by bylo příjmem 0,5 % z odhadní ceny nemovitosti. Druhé pásmo by bylo v intervalu 40 001 – 200 000 EUR odhadní ceny (což odpovídá přibližně 5 200 000 Kč), kde by bylo stanoveno 1% z odhadní ceny nemovitosti. Poslední, třetí pásmo, by se pohybovalo v rozmezí nad 2 000 001 EUR z odhadní ceny nemovitosti a představovalo příjem v podobě 1,5 % z odhadní ceny. *Domnívám se, že pokládání nemovitosti, v níž má poplatník své trvalé bydliště, za jistou formu jeho nepeněžního příjmu, je v jistém smyslu mnohem logičtější řešením zdanění nemovitostí, než jak je tomu v případě nastavení klasické daně z nemovitostí, jak ji známe kupříkladu z české daňové soustavy.* Jednak totiž poplatník by odváděl daň za něco, co skutečně užívá a v jistém smyslu by se dala tuto daň spojit s myšlenkou jisté formy úhrady za „příjem“ v podobě služeb, které poplatník v souvislosti s místem jeho bydliště využívá z veřejných zdrojů. Tato daň by se dala chápat jako určitá forma příspěvku na tyto veřejné služby, ať již veřejné osvětlení, ochrana majetku a osob ze strany policejních sborů, hasičského záchranného sboru, zdravotnické záchranné služby, nebo veřejné komunikace a její údržby, i když v tomto ohledu by hraničila spíše s poplatkem. *Toto řešení by však umožnilo zrušit daň z nemovitostí, která nemá dle mého názoru reálného opodstatnění. Na rozdíl od daně*

z nemovitostí by si zde poplatník dokázal uvědomit jistý vztah mezi jím odvedenou daňovou povinností a „nepeněžním příjmem“ který za to obdrží od státu konkrétně daný poplatník v místě svého bydliště, zatímco v případě placení daně z nemovitosti, kterou poplatník odvádí kromě svého domu či bytu také za všechny pozemky, zejména louky, lesy a pole, či chaty, která mu též patří a na něž stát zpravidla žádné veřejné prostředky vynakládat nemusí, tento vztah mezi poplatníkem a protiplněním lze najít pouze těžko, proto je vhodné spojit daňovou zátěž namísto s daní z nemovitosti právě s místem bydliště poplatníka, což by mělo mnohem větší smysl též ve vztahu k harmonizaci. Z výše uvedených důvodů by proto nebylo zahrnutí tohoto zvláštního příjmu uvaleno pouze na vlastníka dané nemovitosti, nýbrž na všechny osoby, které mají v dané nemovitosti své trvalé/obvyklé bydliště, jelikož veřejné statky jsou spotřebovávány všemi osobami. Harmonizační prvek lze v tomto systému pozorovat výrazně právě v souvislosti s mobilitou poplatníků, kteří v případě, že splní podmínku bydliště v délce šesti měsíců ve zdaňovacím období, by se tímto způsobem částečně podíleli na příspěvku na financování a podpoře místa svého bydliště v jiném členském státě. Výnos z této části příjmů by měl plynout do rozpočtů, které poskytování veřejných služeb zabezpečují, ovšem až v rámci právní úpravy členských států.

Příklad fungování

1.	odhadní cena nemovitosti	100 000 EUR
2.	základ - pásmo	1 % ze 100 000 EUR = 1000 EUR
3.	sazba	20% z 1000 EUR
4.	daň	200 EUR

V této souvislosti by bylo možno zvážit zavedení *slevy na dani, vztahující se na daňovou povinnost vypočtenou v rámci příjmového boxu 3*, kupříkladu možnost odečíst si od výsledné daňové povinnosti určitou výši částky na poplatníka, ve výši kolem 50 EUR.

8.1.4 Harmonizovaný základ daně

Co se týče institutu harmonizovaného základu daně, v oblasti daně z příjmů fyzických osob by bylo zapotřebí zaměřit se především na odpočty výdajů a možnost uplatnění ztráty, eventuálně možnost určení limitu pro ostatní odpočty domácnosti, jejichž určení by bylo ponecháno plně na úvaze členských států, s výjimkou níže uvedených odpočtů zaručených. *Právní úprava by pro každý z modulů stanovila výčet tzv. harmonizací zaručených odpočtů výdajů. Jednalo by se o vybrané položky výdajů, vykazující znaky nevyhnutelnosti jejich vynaložení pro dosažení, zajištění a udržení příjmů, jakož i nezbytnosti jejich vynaložení v určité životní situaci poplatníka. V rámci těchto položek by se však promítala též podpora přeshraničních aktivit v rámci EU, podpora mobility obyvatelstva a v neposlední řadě též jistý sociální aspekt ve spojení s podporou vzdělání. Harmonizovaná právní úprava by se tedy neomezila pouze na úlohu daní jako příjmů veřejných rozpočtů, nýbrž by tak plně využila potenciál daňové legislativy, skrývající se v možnosti pozitivně ovlivnit aktivitu daňových poplatníků, občanů EU a podpořit jejich rozvoj, kvalitu života a zejména jejich mobilitu v rámci Evropské unie. Možnost těchto odpočtů by se vztahovala k sumě celkových hrubých příjmů z prvních dvou kategorií, tedy boxu 1 a 2.*

Do skupiny harmonizací zaručených zvláštních výdajů, které lze odečíst od částky celkových příjmů, pro všechny tři moduly bychom mohli zařadit:

- *Výdaje na ubytování v místě výkonu výdělečné činnosti* (pojmem výdělečná činnost se rozumí jakákoliv činnost, při níž dochází k dosahování příjmů, včetně činnosti závislé), pokud se nachází na území jiného členského státu, než jehož je poplatník státním občanem, nebo v němž má své trvalé bydliště.
- *Výdaje na dopravu na místo výkonu výdělečné činnosti* (kdekoli v EU), zde je možno zvážit zavedení paušální částky pro odpočet.
- *Výdaje na důchodové a životní pojištění poplatníka* do výše stanoveného limitu (kdekoli v EU).
- *Výdaje na školné poplatníka, nebo jeho dítěte* do částky 3000 EUR²⁷³, v případě studia v jiném členském státě EU (ve státě odlišném od trvalého bydliště), pak

²⁷³ Při kurzu 1 EUR = 26 Kč představuje tato částka až 78 000 Kč.

v plné výši, v zahraničí pak rovněž výdaje spojené se studiem a ubytováním do výše 5000 EUR²⁷⁴ ročně.

- *Výdaje na léčení poplatníka, nebo člena jeho rodiny* (kdekoli v EU) v prokázané výši.
- *Odpočet darů na veřejně prospěšné účely*, při nárokování odpočtu darů na veřejně prospěšné účely ve výši přesahující 200 EUR²⁷⁵ by bylo nutno 1/3 dané částky věnovat instituci vyvíjející veřejně prospěšnou činnost na území jiného členského státu Evropské unie. Za tímto účelem by EU vedla seznam veřejně prospěšných institucí a zařízení. Na základě komparace uvedené v rámci modulu 1 bylo zjištěno, že s tímto institutem počítá též Evropská komise ve svém návrhu. Tento institut a jeho nastavení by sloužil nejen k podpoře neziskového sektoru, na který členské státy v posledních letech výrazně snížily své příspěvky, ale byly by tak podpořeny rovněž subjekty v ostatních zemích EU, kdy bohaté země EU by tak mohly určitou formou podpořit poplatníky ze slabších členských států.

Tato část by tedy byla společná pro všechny moduly. Možnost odpočtu dalších výdajů a zápočtu ztrat se však u jednotlivých modulů dále liší následovně:

Modul 1

Ostatní typy odpočtů, položek odčitatelných od základu daně, nebo slev na dani, by byly ponechány plně na vůli členských států, *přičemž lze zvolit pouze takové položky, jejichž důsledky „nejsou v rozporu s cíli a fungováním vnitřního trhu“*. Modul 1 by však mohl nabídnout svým uživatelům možnost snížení administrativní zátěže, proto u ostatních odpočtů a položek by mohla být *eventuálně stanovena možnost zvolit si odpočet výdajů paušálně ve výši určitého % z příjmů, případně umožnit však v případě, že to bude pro poplatníka výhodnější, aplikovat metodu prokázaných výdajů*. V rámci komparace byl tento institut zaznamenán v právní úpravě belgické a vyskytuje se též v právní úpravě některých výdajů zemí modulu 3. Pro dosažení nastavení koncepce modulu 1 jako flexibilnějšího a jednoduššího řešení, by bylo vhodné možnost paušálního odpočtu výdajů zařadit. Nastavení právní úpravy osvobozených příjmů by bylo ponecháno plně na vůli členských států.

²⁷⁴ Při výše uvedeném kurzu částka 130 000 Kč.

²⁷⁵ Při výše uvedeném kurzu částka 5200 Kč.

Na základě výsledků výše uvedené komparace se jeví jako nejvhodnější umožnit zápočet ztrát bez omezení co do původu ztráty v rámci EU a s omezením co do příjmové kategorie, kdy zápočet ztráty by byl možný vždy oproti ziskům ze stejného příjmového boxu. Vhodné by bylo, na základě výše uvedené komparace, povolit možnost převodu neuplatněné ztráty na 8 - 10 následujících let, konkrétní počet let by byl ponechán plně v jurisdikci konkrétního členského státu, a současně umožnit její započtení již ve zdaňovacím období, v němž ztráta vznikla. V modulu 1 by bylo vhodné ponechat členským zemím možnost rozhodnout se o zavedení převodu ztrát na neurčito, avšak pouze v případě ztrát vzniklých v rámci kategorie příjmů z podnikání. Na zvážení je vhodnost nastavení limitu pro odpočty výdajů domácností, tedy maximální výše částky, kterou lze jako výdaj uplatnit. Z hlediska výpočtu daňové povinnosti je zapotřebí umožnit zápočet ztrát mezi členy domácnosti navzájem, tedy chápat domácnost jako „skupinu“ pro daňové účely, a to z důvodu, že každá domácnost tvoří vzájemně určitou ekonomickou jednotku vykazující obdobné znaky jako spojené osoby. Členové domácnosti jsou ekonomicky spojeni, podílejí se společně na úhradě výdajů spojených s chodem domácnosti, zpravidla společně vytváří určitá ekonomická rozhodnutí, v určitém smyslu může být domácnost též vedena určitou osobou, nebo osobami, typicky vztah rodiče – děti, domácnost je tedy společně řízena, členové domácnosti se zpravidla společně podílejí na tvorbě společných hodnot a cílů. Vzniká zde tedy jistý prvek ekonomické a řídicí propojenosti, na jejímž základě je nutno možnost vzájemného zápočtu ztrát mezi členy „skupiny – domácnosti“ připustit, a to pro všechny 3 moduly.

Modul 2

Ostatní typy odpočtů ponechány na vůli členských států, přičemž lze zvolit opět pouze takové položky, jejichž důsledky „nejsou v rozporu s cíli a fungováním vnitřního trhu“. Právní úprava osvobozených příjmových položek ponechána v gesci členských států. *Tento modul by paušální odpočet výdajů neumožňoval.*

Na základě porovnání nastavení právních úprav členských států týkajících se zápočtu ztrát v členských státech v současnosti, by harmonizovaná právní úprava v tomto modulu měla přinést možnost převést neuplatněnou celoevropskou ztrátu na 6 - 8 následujících let do budoucna, dle volby členského státu, zpětně však nikoli. Ztrátu by bylo možno uplatnit již pro zdaňovací období, ve kterém vznikla. Na základě

výsledků analýzy by si mohly členské státy modulu 2 samy dohodou určit, zda bude možné započíst ztráty vzájemně mezi jednotlivými příjmovými boxy bez omezení, nebo zda povolí jejich uplatnění pouze v rámci určitého příjmového boxu. *Zápočet ztrát by byl umožněn v rámci domácnosti, která by představovala tzv. skupinu pro daňové účely, viz výše. Současně by pro příjmy z podnikání, v rámci opatření na podporu vzniku nových podnikatelských aktivit a oživení hospodářského růstu, platila výjimka pro možnost převodu neuplatněných ztrát, kdy ztráty vzniklé po dobu prvních dvou let podnikání fyzické osoby by bylo možno převést do dalších let naneurčito.*

Modul 3

Modul 3 by opět vložil právo určení ostatních typů odpočtů do rukou členských států. *Dominujícím institutem v modulu 3 by na rozdíl od výdajů byly především slevy na dani, umožňující snížení vypočtené daňové povinnosti. Jednalo by se o slevu na domácnost, daňové zvýhodnění na dítě (záruka odpočtu ve výši minimálně 800 EUR ročně), slevu pro důchodce a slevu na dani pro poplatníka, který vykonává výdělečnou činnost v jiném členském státě Evropské unie. Vymezení osvobozených příjmů by bylo v kompetenci členských států. Významným institutem třetího modulu by měla být též možnost paušálního odpočtu výdajů. Právní úprava v modulu 3 by měla garantovat možnost uplatnění určitých druhů výdajů paušálně. Ideálním řešením by bylo uplatnění paušálních výdajů pro všechny příjmové subkategorie Boxu 1, přičemž jejich konkrétní výši by určil členský stát a EU by se omezila pouze na garanci určitého procenta, kupříkladu nejméně 5 % u každé položky. Co do zápočtu ztrát komparace ukázala, že nejvhodnější pro příslušnou kategorii členských států je umožnit převedení neuplatněné ztráty na 4 - 6 následujících zdaňovacích období, dle volby členského státu, zpětně však nikoli. Právní úprava by měla umožnit zápočet ztrát ve zdaňovacím období, v němž ztráta vznikla, pouze do výše 50 % ztráty, a zbylou část započíst až ve zdaňovacím období následujícím po období, v němž ztráta vznikla. Zápočet ztrát by byl v tomto modulu povolen bez omezení co do daného příjmového boxu, ztrátu z boxu 1 by bylo tedy možno volně započíst oproti zisku kterékoliv kategorie, a to vše z důvodu snahy nabídnout členským státům variabilitu modulů tak, aby jednak vycházely ze současných právních úprav a pokud možno se co nejlépe přizpůsobily*

potřebám a představám členských států. Opět by byl zápočet ztrát umožněn v rámci domácnosti, jako v tzv. skupině pro daňové účely, viz výše.

8.1.5 Sazba daně

Návrh harmonizované právní úpravy v oblasti daňových sazeb vychází opět ze závěrů výše uvedené komparace. *Členské státy by měly možnost vybrat si mezi dvěma moduly (1. a 2.), jejichž nastavení daňových sazeb je určeno jako progresivní, a modulem 3. aplikujícím sazbu lineární.* Jelikož velká většina členských států Evropské unie však preferuje progresivní model zdanění příjmů, je zapotřebí poskytnout jim v tomto ohledu dvě varianty.

Modul 1

Jako nejvhodnější řešení se též v rámci harmonizace jeví *progresivní sazba daně.* Tato sazba by zahrnovala čtyři až pět sazbových pásem. *Dle výsledků analýzy současného stavu by měly být sazby na jednotlivé kategorie uvaleny v rozpětí od 0 do 45 %. Každý členský stát by měl právo zvolit si vyšší daňové sazby pro jednotlivé kategorie v rámci stanoveného intervalu. Právě v možnosti určování výše daňových sazeb vidí členské státy možnost výkonu svého svrchovaného práva na určování právní úpravy v daňové oblasti, mají tedy možnost promítnout své požadavky do nastavení.* Současně by však bylo zapotřebí určení jistého korektivu, jehož úkolem je *zabránit vzniku příliš vysokých odchylek mezi daňovými sazbami,* které by naopak působily proti harmonizačně a byly by *způsobily narušit plynulost fungování vnitřního trhu,* proto je aplikováno určité *omezení pro volbu členských států, představované nastavením sazeb ostatními členskými státy modulu v jednotlivých pásmech.* Limitující harmonizační pravidlo tak stanoví, že *sazbová odchylka (u progresivního modelu v jednotlivých pásmech, u modelu lineárního u konkrétní výše lineární sazby) mezi členskými státy každého z modulů, nesmí přesahovat 4 %.* Závěry komparace poukazují na nutnost zavedení tzv. *nezdanitelného minima,* tedy příjmového pásma podléhajícího nulové sazbě daně, a to z důvodu zařazení Francie a Německa, států s výraznou sociální politikou, jak je odůvodněno výše v rámci komparace. Kromě výše daňových sazeb je zapotřebí stanovení dolního a horního příjmového pásma tak, aby manipulací s příjmovými pásmy při harmonizovaných sazbách nedocházelo k narušení vnitřního

trhu a vzniku nepřiměřeně vysoké daňové konkurence. *Limit pro první příjmové pásmo v rámci nezdanitelného minima si lze převést na příjmový interval 0 - 8000 EUR, odpovídající tedy 0% sazbě daně.*²⁷⁶ *Další příjmová pásma jsou nastavena příliš rozdílně, proto je zapotřebí stanovit pouze dolní a horní mez a aplikovat jako hraniční určovatel pro nastavení konkrétní výše sazeb členskými státy korektiv „slučitelnosti s vnitřním trhem a otázku způsobilosti narušení jeho fungování“. Jako horní mez spojenou s 45 % sazbou daně lze určit příjmové pásmo nad částkou 100000 EUR.*

Modul 2

Jak je již výše uvedeno, výsledky analýzy v členských státech modulu 2 ukázaly potřebu zařazení *druhé varianty progresivního zdanění* odlišující se především v nastavení dolní a horní meze pro pásma daňových sazeb. Počet pásem by byl ponechán plně na vůli členských států, ideální se jeví možnost *zavedení tří až šesti sazbových pásem v rozmezí od 10 do 50 %*, přičemž je nutno dbát na zachování pravidla pro omezení *sažbové odchylky* v jednotlivých pásmech, mezi nastavením členskými státy modulu 2, která opět *nesmí překročit 4 %*. Dolní mez příjmové částky, odpovídající 10% zdanění, lze na základě výše uvedených závěrů komparace stanovit na pásmo 0 - 16 000 EUR, horní pásmo lze na základě výsledků analýzy nastavit pro příjmy nad částku 150 000 EUR.

Modul 3

V rámci modulu 3 zaznamenala komparace, na rozdíl od dvou výše uvedených modulů, jistou *diverzitu ohledně sazeb, kdy se ukázalo, že dva ze států aplikují daňovou progresi, zatímco dva ze států naopak inklinují k lineární metodě zdanění*. Vzhledem ke skutečnosti, že lineární sazba v žádném z modulů dosud zastoupena není a vzhledem k tomu, že je právními předpisy stanovena v polovině členských států modulu 3, je *vhodné do třetího modulu tuto formu daňových sazeb zařadit*. *Zbývající členské státy modulu tři by v případě jejich nesouhlasu s lineární daňovou sazbou měly možnost rozhodnout se pro vstup do jiného modulu*. *Lineární sazba daně v modulu 3 by mohla být členskými státy nastavena, dle výsledků komparace, s přihlédnutím k nutnosti*

²⁷⁶ Při kurzu 1 EUR = 26 Kč by tato částky odpovídala 208 000 Kč. V podmínkách České republiky by se jednalo o příliš vysokou částku, proto si nelze pravděpodobně představit, že by Česká republika měla zájem o vstup do modulu 1.

ponechání možnosti pro případné zvýšení daňových sazeb v rozmezí od 15 do 23 %. Sazbová odchylka v jednotlivých pásmech mezi členskými státy modulu opět musí respektovat rámec jistých harmonizačních omezení, kdy ani zde nesmí být vyšší než 4 %.

V souvislosti s nastavením výše daňových sazeb je *na zvážení též aplikace nižších sazeb pro daňové poplatníky vyššího věku v rámci harmonizované právní úpravy, naznačená v rámci komparace, nebo zavedení motivačního prvku pro mobilitu pracovních sil v rámci Unie, kdy by bylo možno dosáhnout na snížení daňové sazby, stanovené pro daný modul, řádově o 2 – 3 %, pokud nadpoloviční většina z celkových příjmů poplatníka pochází ze zdrojů nacházejících se na území jiného členského státu, než kterým je daňový poplatník občanem. Nebezpečím by však opět byla výše uvedená možnost narušení rovnosti poplatníků.*

8.1.6 Slevy na dani

Jak bylo již výše naznačeno, slevy na dani by byly dominujícím prvkem v rámci modulu 3. Současně by však pro všechny moduly byla stanovena jednak *sleva na domácnost* a jednak v rámci *Boxu 3 všeobecná sleva na dani na poplatníka ve výši 50 EUR*, v rámci zmírnění dopadů daňové povinnosti stanovené v rámci třetího boxu.

Modul 1,2 i 3

- **Sleva na domácnost (za zdaňovací období)** – podle počtu členů domácnosti:

1 člen	1000 EUR
2 členové	1500 EUR
3 – 4 členové	3000 EUR
za každého dalšího člena domácnosti	800 EUR
studující osoba (do 28 let) a její rodiče mohou uplatnit navíc každý	1000 EUR

Současně celková sleva na domácnost jako celek nesmí, bez ohledu na počet členů přesáhnout částku 7000 EUR.

Po zvážení mnohých okolností jsem se rozhodla pro zařazení slevy na dani pro domácnost, a to pro všechny moduly, jelikož variace možných výdajů, které lze uplatnit,

je sice rozsáhlá, současně však se jedná o položky výdajů, na něž pravděpodobně dosáhne pouze menší část poplatníků, proto je zapotřebí poskytnout další možnosti a to v podobě cesty, jak snížit výslednou daňovou povinnost.

- **Všeobecná sleva na dani na poplatníka pro daňovou povinnost Boxu 3**
 - 50 EUR

Modul 3- obligatorně, Modul 1,2 – fakultativně, z vůle členských států

- **Podpůrné slevy na dani**

Sleva na dani na vyživované dítě do 26 let	1000 EUR
Sleva na důchodce	2000 EUR
Sleva na dani na manželku na mateřské/rodičovské dovolené (může uplatnit manžel i manželka)	1500 EUR

Jelikož institut slevy na dani má velkou tradici zejména v modulu 3, je důležité v rámci modulu zavést určité slevy na dani tzv. sociálního charakteru, směřující k podpoře rodin s dětmi a seniorů, tedy ekonomicky slabších částí společnosti, přičemž jejich ekonomické znevýhodnění je způsobeno objektivními faktory, nikoli jejich vlastním zaviněním.

8.1.7 Rozdělení daňových výnosů

Co se týče daňových výnosů daně z příjmů fyzických osob je nutno zvážit v souvislosti s výše uvedenými formami daňového rezidentství, do kterého členského státu by měl plynout daňový výnos, v jaké výši a v jakém poměru. Na rozdíl od návrhu směrnice o CCCTB by nedocházelo k rozdělení daňového základu, ale jelikož by byly v rámci Trojmodulu harmonizovány také daňové sazby, byly by aplikovány přímo ve státě registrace, a to vždy sazba daně z příjmů fyzických osob určená z možného intervalu, státem registrace. Jelikož stát registrace by byl správce daně, měl by mít právo na větší část daňového výnosu, aby pokryl také náklady daňové administrativy. V případě, že stát, v němž je osoba pro účely daně z příjmů registrována, bude shodný se státem, v němž má fyzická osoba své bydliště, které je uvedeno jako trvalé ve veřejném rejstříku/seznamu/evidenci, připadne mu 100 % výnosů. V případě, že však

osoba využije práva registrace k daňové povinnosti v jiném členském státě Unie, bude nutno tento výnos spravedlivě rozdělit. Vždy bude však rozhodným státem pro určení výše daňové povinnosti, včetně aplikace daňových sazeb, stát registrace, kterému by mělo připadnout až 75 % daňového výnosu. Zbýlých 25 % by pak připadlo členskému státu, v němž má fyzická osoba své bydliště, které je uvedeno jako trvalé ve veřejném rejstříku/seznamu/evidenci.

Varianta 1

stát trvalého pobytu
= stát registrace
(obligatorní daňové residentství)



Varianta 2

stát trvalého pobytu
≠ stát registrace
(fakultativní daňové residentství)



8.2 Daň z příjmů právnických osob

8.2.1 Subjekt daně

Po shrnutí výsledků provedené analýzy se jako *nejflexibilnější řešení, schopné se přizpůsobit trendům evropského daňového práva* jeví registrace subjektu daně k harmonizované dani z příjmů právnických osob. Subjekt, jehož hlavní sídlo, nebo prokazatelné místo skutečného vedení, se nachází na území kteréhokoli členského státu Evropské unie, má při svém vzniku, nebo ve lhůtě šesti měsíců ode dne účinnosti nové harmonizované právní úpravy povinnost registrovat se u místně příslušného správce daně k harmonizované daňové povinnosti daně z příjmů právnických osob ve státě, na jehož území se toto sídlo/místo skutečného vedení nachází. Současně je však

subjekt, jehož stálá provozovna, nebo dceřiná společnost se nachází na území jiného, či několika jiných členských států Evropské unie, než je hlavní sídlo právnické osoby, *oprávněn k provedení registrace subjektu daně k harmonizované dani z příjmů právnických osob na území kteréhokoli jiného členského státu, tedy státu odlišného od státu sídla, či skutečného řízení právnické osoby, pokud se na jeho území nachází jeho stálá provozovna, nebo dceřiná společnost a má zájem o vytvoření konsolidované skupiny s těmito osobami a o podání konsolidovaného daňového přiznání. Primárně však musí být proveden test splnění níže uvedených požadavků na tzv. kvalifikovanou dceřinou společnost/stálou provozovnu.* Při tvorbě konsolidované skupiny je volba státu registrace natolik významným rozhodnutím právě z důvodu, že *ve státě, v němž bude daňový subjekt registrován k harmonizované dani z příjmů právnických osob, odvede svou daňovou povinnost konsolidovaně, za všechny státy, v nichž právnická osoba působí, a to včetně státu, na jehož území má umístěno své hlavní sídlo, nebo reálné místo vedení společnosti.* Toto nastavení by vedlo ke snížení administrativní zátěže. I když by se na první pohled mohlo zdát, že taková právní úprava problematiku forum shopping nepotlačí, ale naopak spíše podpoří, je tomu právě naopak. Nejen, že ze současné právní úpravy 27 členských států bude možnost snížena na 3, ale i možnost volby mezi třemi je velmi omezená, jelikož je k dosažení zdanění v rámci jiného z modulů cestou registrace ve státě dceřiné společnosti/stálé provozovny, *nutno splnit několik dodatečných podmínek. Stálá provozovna/dceřiná společnost právnické osoby může být jednak umístěna ve státě, který si zvolí zdanění dle stejného modulu jako stát sídla, či skutečného vedení právnické osoby a i pokud by se stálá provozovna/dceřiná společnost nacházela ve státě odlišného modulu, je povinna nejprve dostát splnění dodatečných podmínek.*

Požadavky kladené na tzv. *kvalifikovanou stálou provozovnu/dceřinou společnost* v jiném členském státě při registraci:

- roční obrat přesahující 1500 000 EUR
- počet zaměstnanců více než 30
- působení stálé provozovny/dceřiné společnosti v členském státě v okamžiku registrace přesahující dobu 2 let

8.2.2 Správa daně

Individuální daňové přiznání právnické osoby

registrované u místně příslušného správce daně k harmonizované daňové povinnosti dani z příjmů právnických osob ve státě, na jehož území se nachází její sídlo/místo skutečného vedení.

Konsolidované daňové přiznání právnické osoby

podává právnická osoba – mateřská společnost, registrovaná k harmonizované dani z příjmů právnických osob na území státu svého sídla, nebo místa vedení, či kteréhokoli členského státu, tedy i státu odlišného od státu sídla, či skutečného řízení právnické osoby, pokud se na jeho území nachází jeho stálá provozovna, nebo dceřiná společnost, konsolidovaně za všechny členy konsolidované skupiny.

Daňové přiznání právnické osoby nerezidenta EU - osoby se sídlem/místem vedení ve třetí zemi

Tato právnická osoba má povinnost registrace k dani z příjmů právnických osob v členském státě EU, v němž vykazuje nevyšší roční obrat za zdaňovací období a podléhá zdanění pouze co do příjmů plynoucích ze zdrojů na území EU. Má právo vstupu do konsolidované skupiny, pokud vyhoví stanoveným podmínkám.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Na žádost poplatníka je stanoveno zdaňovací období jako rok hospodářský. Kompletní správu daně vykonává správce daně ve státě registrace k daňové povinnosti. Daňové přiznání je nutno podat do konce šestého měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

8.2.3 Předmět daně

Předmětem daně z příjmů právnických osob by byly *celosvětové příjmy určené na základě výsledku hospodaření*. Zdanitelné příjmy z podnikání jsou vypočteny na akruálním základě. Obecně jsou předmětem daně *příjmy z veškeré činnosti právnické osoby a z nakládání s veškerým majetkem, a to jak příjmy peněžní tak nepeněžní*. Společnosti bez ohledu na svou činnost jsou považovány jako entity provozující podnikání za užití veškerých svých aktiv, což pro účely zdanění znamená, že zdanitelný příjem společnosti zahrnuje také příjem plynoucí ze zásoby cenných papírů v majetku společnosti a nepřímého investování a jiné kapitálové výnosy.

8.2.4 Základ daně

Pro všechny tři moduly zaručeno **tzv. harmonizované minimum:**

✓ Osvobození

Stanovení osvobozených položek bude ponecháno na vůli každého členského státu. Harmonizovaná právní úprava by zaručila pouze dva typy osvobození. V první řadě *osvobození dividend*. Právnické osoby, které splní podmínku držby podílu, nebo hlasovacích práv na společnosti, která dividendy vyplácí, ve výši 10 %, mají nárok na osvobození příjmů z dividend ve výši 70 %. Pro ostatní právnické osoby, které stanovenou výši podílu nedrží, by platilo pouze 40% osvobození. Dalším košem osvobozených položek by byly *příjmy související s určitou formou zvláštní podpory* jako dotace plynoucí ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních celků, zahraniční vládní granty, granty poskytované Evropskou unií či granty poskytované OSN.

✓ Uznatelné výdaje a další odpočty

- *Odpočet darů na veřejně prospěšné účely*. Při nárokování odpočtu darů na veřejně prospěšné účely je nutné splnit podmínku, aby 25 % z úhrnné částky všech darů věnované právnickou osobou ve zdaňovacím období plynulo do jiného členského státu a zbylých 75 % věnovala právnická osoba na dobročinné účely ve státě svého rezidentství, nebo ve třetí zemi. Stejně jako

u fyzických osob by pro tyto účely byl použit Evropský seznam veřejně prospěšných institucí a zařízení. Úhrnná výše domácích i zahraničních darů by byla limitována částkou odpovídající 2 - 10 % z celkových příjmů právnické osoby za zdaňovací období (určí vždy členský stát).

- *Odpočet výdajů na reprezentaci* (zahrnující výdaje na pohoštění) uznatelné do výše 50 %.
- *Odpočet výdajů investovaných do úspory energie* ve výši 50 % za zdaňovací období.
- *Odpočet výdajů investovaných za účelem ochrany životního prostředí*, pokud přesahují částku 3000 EUR za zdaňovací období.
- *Odpočet výdajů na výzkum a vývoj, za splnění podmínky, že výzkumná činnost je prováděna soustavně a metodicky na území Unie a na výzkumu participuje minimálně jeden odborník z jiného členského státu EU.* Roční limit pro odpočet takových výdajů by byl maximálně 10 milionů EUR (260 000 000 Kč), členský stát by mohl tento limit snížit, avšak nejvíce o 30 %.

✓ **Období pro možné uplatnění ztrát**

Modul 1 by umožnil převedení neuplatněné ztráty na další léta *na neurčito*. Ztrátu by však nebylo možné uplatnit v případě, kdy právnická osoba ukončí své obchodní aktivity, provede fúzi, rozdělení společnosti, nebo pokud na základě soudního rozhodnutí dojde ke zrušení společnosti.

Modul 2 by umožnil převedení neuplatněné ztráty do budoucna na dobu 7 - 15 let (určí členský stát). Ztrátu však nelze uplatnit v případě, kdy právnická osoba ukončí své obchodní aktivity, provede fúzi, rozdělení společnosti, nebo pokud na základě soudního rozhodnutí dojde ke zrušení společnosti. *Výjimka* ze 7 - 15-ti letého období se vztahuje na *ztráty vzniklé v prvních třech letech od počátku podnikatelské činnosti právnické osoby*, které lze, za předpokladu, že vznikly v rámci nové podnikatelské aktivity, převést na další léta bez omezení, tedy na dobu neurčitou. Členské státy mají právo zavést omezení množství ztrát, které mohou být převedeny do společností, překračujících stanovenou hranici obratu.

Modul 3 by umožnil převod neuplatněné ztráty na 5 – 7 následujících zdaňovacích období. Současně by bylo vhodné stanovit roční povolenou výši uplatnění ztráty

na 50 % z celkové sumy neuplatněných ztrát. Ztrátu by opět nebylo možné uplatnit v případě, kdy právnická osoba ukončí své obchodní aktivity, provede fúzi, rozdělení společnosti, nebo pokud na základě soudního rozhodnutí dojde ke zrušení společnosti. Výjimka z 5 - 7 letého období se vztahuje na ztráty vzniklé v prvních třech letech od počátku podnikatelské činnosti právnické osoby, které lze, za předpokladu, že vznikly v rámci nové podnikatelské aktivity, převést na další léta bez omezení, tedy na dobu neurčitou.

✓ **Konsolidační celek a jeho podmínky**

Z hlediska využití práva vstupu do konsolidované skupiny je vyžadováno splnění následujících požadavků:

- *Shodné zdaňovací období ovládající a ovládané společnosti*, společná souhlasná volba vstupu do skupiny ze strany všech konsolidovaných společností, oznámení správci daně do konce 10. měsíce zdaňovacího období, na něhož se vztahuje konsolidace, provedení auditu účetních závěrek konsolidovaných subjektů.
- Podstatou daňové konsolidace je *možnost zahrnutí všech subjektů, které jsou členem konsolidační skupiny, tedy subjektů, mateřských i dceřiných společností v rámci EU, daňové přiznání podává mateřská společnost ve státě své registrace.*
- Rozhodnutí o vytvoření konsolidačního celku by bylo platné na dobu *3 let*.
- Mateřská společnost v rámci konsolidačního celku podává za celou skupinu daňové přiznání na konsolidovaném základě. Výhodou existence tohoto uskupení je bezesporu možnost vzájemného zápočtu ztrát mezi všemi členy konsolidačního celku.
- Podmínky pro výši podílu mateřské společnosti ve společnosti dceřiné (tzv. kvalifikované dceřiné společnosti pro konsolidaci).
 - *drží přímo nebo nepřímo většinu hlasovacích práv (více než 50 %),*
 - *přímo či nepřímo vlastní více než 50% kapitálu společnosti a má nárok na více než 50 % ze zisku společnosti,*

a to vždy ke dni podání konsolidovaného daňového přiznání.

Společnosti, u nichž tyto požadavky splněny nebudou, podléhají vyčlenění z konsolidované skupiny a podávají daňové přiznání individuální.

8.2.5 Sazba daně

Modul 1

Poměrná lineární sazba daně. Dle výsledků zkoumání by měly být daňové sazby stanoveny v rozpětí *od 25 do 30 %*, sazbová odchylka mezi členskými státy modulu nesmí přesahovat 4 %. Při výpočtu daňové povinnosti by byla aplikována vždy sazba státu registrace právnické osoby.

Modul 2

Poměrná lineární sazba daně. Podle komparace by měly být sazby na jednotlivé kategorie uvaleny v intervalu *od 20 do 25 %*, sazbová odchylka mezi členskými státy modulu nesmí přesahovat 4 %. Při výpočtu je aplikována sazba státu registrace právnické osoby.

Modul 3

Poměrná lineární sazba daně. Na základě analýzy vyplynul závěr o určení sazeb daně v tomto modulu v hladině *od 15 do 20 %*, sazbová odchylka mezi členskými státy modulu nesmí přesahovat 4 %. Při výpočtu je aplikována sazba státu registrace právnické osoby.

8.2.6 Minimální daň

Pro všechny právnické osoby by byla zavedena *tzv. minimální daň*, která by byla *vždy splatná předem, do konce prvního měsíce zdaňovacího období a právní úprava by stanovila možnost jejího započtení oproti celkové konečné výši daně z příjmů právnických osob*. Minimální daň by nebyly povinny platit právnické osoby v prvních třech letech od svého vzniku. Výše minimální daně by se pohybovala *od 2000 do 4000 EUR* a její určení by bylo ponecháno členským státům. Minimální daň by byla uvalena však pouze na ty právnické osoby, které překonají hranici obratu za předcházející zdaňovací období mezi 40 000 – 60 000 EUR. V jistém smyslu by plnila spíše roli *zálohy na daň*.

8.2.7 Mechanismus dělení daňových výnosů

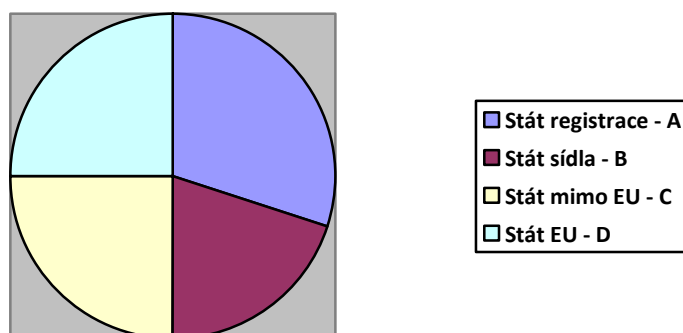
Na rozdíl od návrhu směrnice o CCCTB počítá harmonizovaný Trojmodul také s harmonizací daňových sazeb. Tato skutečnost však značně ovlivní samotný mechanismus distribuce, jelikož jednotlivým členským státům nebude přiřazena část základu daně, ale daňová sazba bude již součástí výpočtu celkové harmonizované daňové povinnosti, kdy správce daně státu registrace právnické osoby vypočte na základě daňové sazby členského státu registrace a na základě pravidel toho modulu, který si členský stát zvolí. V praxi může nastat několik variabilních situací. Prvních z nich, nejjednodušší, je v případě, kdy stát sídla a stát registrace právnické osoby jsou totožné. Pak není žádná pochybnost o tom, že daňový výnos bude celý příjmem tohoto členského státu. Pokud však nastane situace, že členský stát sídla je odlišný od státu registrace, je nutno zvolit určitá pravidla, v jakém poměru bude daňový výnos mezi tyto státy rozdělen. Pokud se při úvahách nad touto problematikou vrátíme k výše uvedenému řešení Komise, lze navrhnout různá kritéria ve smyslu počtu zaměstnanců, objemu mezd a podobně, tak, jak to Komise aplikovala v případě konsolidované skupiny. Trojmodul však zvolí koncepci značně odlišnou, kdy rozhodující pro míru daňových výnosů bude úvaha nad otázkou, které z kritérií má větší váhu, zda registrace a tedy i daňová administrativa, nebo sídlo právnické osoby. Co se týče distribuce daňových výnosů daně z příjmů právnických osob v rámci konsolidační skupiny, je nutno určit přesnou metodu výpočtu pro alokovaný výnos jednotlivých členských států. Rozhodujícím kritériem pro nárok na vyšší daňový výnos by měl být stát registrace, který také nese náklady spojené se správou daně. Proto v případě, kdy bude stát sídla odlišný od státu registrace, měl by být poměr rozdělení výnosů 60 : 40 ve prospěch státu registrace.

Podobnou otázku s lehkými nuancemi je nutno řešit v souvislosti s rozdělením daňového výnosu konsolidované skupiny, kdy může hrát roli jednak stát sídla mateřské společnosti, stát registrace, a další členské státy, v nichž má mateřská společnost své dceřiné společnosti. Daňový výnos by byl alokován na jednotlivé členské státy tak, aby vždy 20 % z daňových výnosů připadlo státu sídla (bez ohledu na stát registrace), 30 % státu registrovaného daňového rezidentství (pokud budou shodné, procentuální podíl se sečte na 50 %), a zbylých 50 % výnosů by bylo rozděleno poměrně mezi případné další státy, v nichž má právnická osoba umístěny své stálé provozovny/dceřiné

společnosti, a to bez ohledu na to, zda se jedná o členský stát EU, EHP, nebo třetí zemi. Nejvyšší část podílu tak opět obdrží stát registrovaného daňového rezidentství, jelikož ponese náklady na správu daně.

Příklad takového rozdělení daňových výnosů zobrazuje pro skupinu zahrnující čtyři rozdílné státy A, B, C, D, přičemž stát registrace je odlišný od státu sídla, níže uvedený graf.

Schéma rozdělení konsolidovaného daňového výnosu



Vlastní zpracování autorky.

8.3 Společná ustanovení pro harmonizaci daní z příjmů

Společná ustanovení týkající se harmonizace by měla vyřešit dvě základní otázky. První z nich je způsob volby týkající se vstupu do některého z modulů a její časový rozsah, druhou pak otázka vztahu právní úpravy ke třetím státům (mimo EU). *Každý členský stát by měl v přechodném období, které by bylo stanoveno na jeden kalendářní rok, povinnost rozhodnout se pro vstup do některého ze tří modulů. Na základě svých vlastních potřeb, státní politiky nebo záměru budoucího směřování. Otázkou je, jak často a zda vůbec připustit, aby členské státy měly právo mezi jednotlivými moduly přecházet.* Jelikož je důležité nenarušovat princip právní jistoty, je nutno směřovat své úvahy spíše do delšího časového období. *Kratší období by sice umožnilo státům větší flexibilitu, ale občané a právnické osoby mohou mít již určitá legitimní očekávání a záměry, vycházející ze stávajícího modulu, a nelze je ponechávat*

v nejistotě. Jako kompromisní řešení lze uvážit volbu modulu na sedm let předem, přičemž případnou změnu modulu po uplynutí tohoto období, by měl členský stát povinnost oznámit vždy do konce pátého roku, aby měly fyzické a právnické osoby možnost se na změnu daňového režimu připravit. Současně je připuštěno mezi moduly přecházet volně, tedy z modulu 1 na modul 3 a naopak. Kromě volby modulu je však důležité zdůraznit, že členské státy mají neomezenou moc změny právní úpravy v otázkách, které nejsou výslovně upraveny harmonizovanou právní úpravou, nebo jsou naopak výslovně odkázány na pravomoc členských států. Co se týče variabilních ustanovení harmonizované právní úpravy, tedy těch částí, kdy stát má právo a povinnost určit nastavení určité veličiny, či skutečnosti v rámci harmonizovanou právní úpravou stanoveného intervalu, lze tyto měnit vždy pouze s účinností od 1. dne následujícího zdaňovacího období.

Závěr

Dnes, na počátku druhé dekády jednadvacátého století, se nacházíme ve velmi dynamickém období, které je charakterizováno značnou nestabilitou, jejíž počátky lze hledat ve světě již kolem přelomu tisíciletí, zvláště pak po začátku globální ekonomické krize, kterou lze datovat do roku 2009. V takto rozkolísaném světovém prostředí sehraává v našich podmínkách významnou roli Evropská unie, jako esenciální jednotící subjekt většiny evropských států. *Za fakt, že Česká republika a mnohé další evropské státy nezůstaly ve svém každodenním boji s důsledky hospodářské recese osamoceny, vděčí právě svému členství v tomto nadnárodním státním společenství. Evropská unie je z hlediska spolupráce států na evropském území zcela unikátním projektem, sehraávající úlohu určujícího činitele při udávání směru a vývoje politik a hospodářství rodiny evropských států.* K tomu, aby mohla EU efektivně plnit a realizovat své cíle, podrobují se členské státy v mnoha ohledech vůli Evropské unie jako celku, přičemž omezují své individuální záměry a cíle ve prospěch cílů společných. EU je postavena na pilířích spolupráce, dělení se o výhody a zdroje, finanční pomoci, a vzájemné participaci na rozvoji slabších států a oblastí EU. *Podobně jako v podmínkách členského státu, také v rámci EU bychom mohli identifikovat tři společné jmenovatele – území EU, zahrnující 27 členských států, moc orgánů Evropské unie a v neposlední řadě též občany členských států jako občany EU.* Evropská unie představuje, i navzdory nutnosti řešení mnoha problémů spojených s dluhovou krizí některých členských států Eurozóny, stále určitý štít proti mnoha negativním vlivům zvenčí, a snaží se i v podmínkách vnější nestability být klidným prostorem poskytujícím svým členským státům určitou bezpečí v mnoha ohledech. Evropská unie představuje velkou energii a sílu, pramenící právě ze skutečnosti spočívající v seskupení států, sblížení jejich ekonomik a práva a sledování společných cílů. Jednoho ze základních cílů EU, kterým je vytvoření a efektivní fungování vnitřního trhu, však lze dosáhnout pouze za pomoci sblížování právních předpisů členských států v jednotlivých právních oblastech a odvětvích s danou problematikou souvisejících. Tato potřeba dává vzniknout institutu harmonizace jako základního nástroje aplikovaného v tomto procesu. Harmonizace provází evropské právo od samotného počátku existence dřívějších Evropských společenství. V některých oblastech proběhla vcelku rychle

a bez komplikací, jinde byla vystavena mnoha překážkám a odmítavým reakcím. *Právě taková situace se vyskytla v oblasti harmonizace přímého zdanění, která se v průběhu doby ukázala být překážkou, na níž kladou členské státy mimořádný důraz a odmítají se vzdát byť i jen malé části svého vlivu v této oblasti. Tato skutečnost spolu s mimořádným významem provedení harmonizace přímého zdanění pro dokončení procesu tvorby vnitřního trhu byla jedním z impulsů, proč jsem si toto téma zvolila jako objekt zkoumání v rámci mé disertační práce.*

Význam harmonizace

Proces zkoumání nelehké otázky harmonizace přímých daní odhalil již na počátku výzkumu její mnohá úskalí, které bylo zapotřebí v rámci tvorby disertační práce vyřešit. *Jako první jsem podrobila zkoumání otázku úlohy daní z příjmů ve státě. Bylo zjištěno, že právo daňové na rozdíl od ostatních právních odvětví, která se dotýkají spíše státních občanů, se vyznačuje zvláštními znaky, spočívajícími ve skutečnosti, že toto právo zasahuje přímo do základní sféry existence a fungování každého členského státu, představuje sféru zásadního významu. Ukázalo se také jako velmi důležité pojímat problematiku daní z příjmů v kontextu k hospodářství státu, jelikož cestou odčerpání významné části národního důchodu vykazuje vysoký sekundární vliv na celkový stav národní ekonomiky a je tak prvkem disponujícím značným vlivem na politické, ekonomické a sociální poměry ve státě. I přes tuto skutečnost se domnívám, že je důležité nastoupit cestu změny legislativy v oblasti daní z příjmů směrem k dosažení efektivity fungování vnitřního trhu. Členské státy se velmi brání této myšlence, avšak již v okamžiku vstupu do Evropské unie učinily ze své vlastní vůle rozhodnutí, jehož obsahem bylo vzdání se části svých svrchovaných práv a jejich odevzdání do rukou Evropské unie, doprovázené závazkem podřídít se vůli EU do rozsahu splnění jejích cílů a v souvislosti s tím přijmout a realizovat její právo i navzdory svým dílčím zájmům, tedy někdy také i proti své vůli. Další významný aspekt harmonizace je dán existencí vnitřního trhu, která má za následek vysoký stupeň propojenosti hospodářství členských států. V praxi jakýkoliv pokles na trhu jednoho členského státu má bezprostřední vliv na trhy členských států dalších. Finanční politika i ekonomie mají k dispozici mnohé nástroje, které mohou takovému poklesu zabránit. Jejich limitem je dle mého názoru však právě nedostatečná míra harmonizace právních*

předpisů, která neumožňuje použití nápravných opatření na centrální úrovni EU, avšak pouze jednotlivými členskými státy, což v konečném důsledku nevede k nalezení řešení, ale naopak způsobuje další nárůst problémů. Z výzkumu tak jasně vyplynulo, že pokud by členské státy přistoupily k harmonizaci rozpočtového a daňového práva již dříve, bylo by s vysokou pravděpodobností možno vzniku současné krize efektivně zabránit, nebo její dopady zmírnit a najít cestu k opětovnému hospodářskému růstu, jelikož by členské státy byly schopny plně využít potenciál, který jim vnitřní trh nabízí. Mám za to, že pouze společná pravidla pro státní rozpočty a daně, určená evropským právem, umožní státům v podmínkách propojené evropské ekonomiky řešit problémy hospodářství členských států EU a realizovat efektivní aktivity v rámci vnitřního trhu. Otázka harmonizace přímých daní není jen záměrem určité skupiny členských států, ale v této souvislosti se jedná o zájmy všech členů EU.

Neexistence konsensu členských států v otázce harmonizace

Právě otázka postojů členských států je současně limitem a omezujícím činitelem harmonizace přímých daní cestou legislativních aktů EU (směrnice, či nařízení), vyžadujících dosažení jednomyslnosti členských států, která je nutná k přijetí těchto aktů orgány EU. Neexistence konsensu členských států v otázce harmonizace přímých daní je důvodem, proč dosud nebyla v reálné podobě uskutečněna. Neexistenci legislativy v oblasti harmonizace daní z příjmů tak musí v praxi vyvažovat rozhodovací činnost Soudního dvora Evropské unie, kdy roli legislativních aktů jako harmonizačního činitele tak v konkrétních případech nahrazují akty aplikace práva.

Prvopočátky odmítavého stanoviska členských států k harmonizaci přímých daní je nutno tedy hledat již v období 60. let 20. století, kdy došlo k vyjádření negativního postoje členských států k Rámcovému programu harmonizace přímých daní, který byl členskými státy označen za nepřípustný zásah do svrchovaných práv. Podobná situace se opakovala kolem roku 1975, kdy byla Evropská komise odmítnuta se svým návrhem harmonizační směrnice zaměřující se na daň z příjmů právnických osob. Současná snaha o provedení harmonizace je tak v pořadí již třetím harmonizačním projektem v oblasti přímých daní. Počátek tohoto projektu se datuje již do roku 2000, završením dlouholetého postupného snažení bylo vydání návrhu směrnice o Společném

konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob - CCCTB roku 2011. Tato fáze nyní v roce 2012 stále probíhá. V loňském roce v souvislosti s nutností řešení dluhové krize některých států Eurozóny vznikla mnohá jednání a diskuse na úrovni vedoucích představitelů členských států EU, která byla svým způsobem jakousi zkouškou soudržnosti a jednotnosti Evropské unie, a na jejichž základě se zcela zřetelně ukázalo, že členské státy EU nejsou ve svých postojích a cílech dostatečně jednotné. Diverzifikace názorů členských států na řešení problémů Unie tak způsobila určitou krizi samotné myšlenky evropanství a svým způsobem také podstaty, na níž je vybudována idea evropské integrace. V důsledku této situace tak budoucnost harmonizace nelze jednoznačně předpovědět, avšak současně nelze ustoupit ve snažení sledujícím dosažení harmonizace v oblasti přímého zdanění. Je nutno postavit se odporu členských států, neboť právo a jeho potřeby nelze limitovat existencí či neexistencí politického konsensu. V současné době se nacházíme ve velmi dynamickém období vývoje, v němž není možno dále trvat na zažitých koncepcích právních institutů a vnímání práva, ba naopak je zapotřebí promítnout do práva aktuální situaci, snažit se otevřít nové cesty a vytvořit nové perspektivy, jimiž by se právo mohlo ubírat, kdy ruku v ruce s vývojem v EU je zapotřebí modernizovat také právní systém a přístup k pojetí práva a jeho institutů v nadnárodním evropském prostoru.

Negativní aspekty návrhu směrnice o CCCTB

Po zhodnocení všech poznatků je nutno konstatovat, že návrh Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob *v sobě nese dobrou myšlenku, která však naráží na několik problémů*, což v praxi vede k současnému stavu, kdy tento návrh směrnice v podobě navržené Evropskou komisí považuje mnoho členských států za nepřijatelný. Nejprve bychom mohli upozornit na otázku volitelnosti vstupu do systému CCCTB. Právnické osoby by byly oprávněny si zvolit, zda vstoupí do systému CCCTB (pokud splní podmínky stanovené pro vstup), nebo zda budou nadále aplikovat právní úpravu členského státu. Byť se tato variabilita zdá být Komisi jako velký přínos, *ve skutečnosti by však takový systém, v němž by paralelně vedle sebe existovaly dvě právní úpravy (EU a členských států) celou situaci*

naopak velmi komplikoval. Motivem, proč Komise zvolila tento přístup, je vytvořit určitý dojem zcela liberální harmonizace, která však reálně ještě potřebám vnitřního trhu nedostačuje, ale členské státy by si v první fázi na fakt harmonizace v oblasti daní z příjmů již zvykly a následně, ve druhé fázi, přijít s návrhem na daleko razantnější harmonizaci daní z příjmů, která by již potřebám vnitřního trhu odpovídala a proti níž by již, dle očekávání Komise, nebyl kladen tak intenzivní odpor členskými státy. Domnívám se, že právě volitelnost se může na druhé straně negativně promítnout v oblasti správy daně a povinnosti paralelní aplikace a kontroly dvou odlišných způsobů zdanění, což by ve svém důsledku administrativní zátěž naopak zvýšilo a v určitém smyslu by vedlo k přenesení administrativní zátěže z právnických osob na správce daně. Dle mého názoru mohou proklamované výhody CCCTB skutečně fungovat pouze v případě, že harmonizovaná právní úprava bude koncipována jako povinná pro všechny subjekty v EU. CCCTB tak, jak je navrženo, je pouze jen určitým kvazi harmonizačním systémem, který potřeby harmonizace v oblasti přímých daní naprosto nenaplní. Pouze koncepce povinné harmonizace má potenciál odstranit překážky vnitřního trhu a dokončit proces jeho tvorby. Volitelná harmonizace je pouze polovičatým řešením, předloženým naoko členskými státy s cílem získat jejich souhlas s tímto záměrem. Dalším z problematických momentů návrhu CCCTB je skutečnost jeho navržení způsobem, který zcela pomíjí zvláštnosti jednotlivých členských států. Mám za to, že jediná cesta k harmonizaci vede pomocí vytvoření takového modelu, který jednak zohlední potřeby vnitřního trhu a současně bude reflektovat rozdíly a potřeby členských států, tedy nastavení systému tak, aby umožnil jak skutečnou harmonizaci, tak zaručil určitý rámec, v němž se státy mohou pohybovat a tak zohledňovat v daňové oblasti svou aktuální situaci, politiku a potřeby. Systém harmonizace přímých daní musí být spravedlivým, odrážejícím rozdíly mezi členskými státy a musí být těmito rozdílym přizpůsoben a počítat s nimi. Mám za to, že v tomto ohledu se tedy jako nejvhodnější forma ukazuje tzv. povinně volitelný systém, který by nabídl členskými státy několik variant zdanění příjmů.

Nový rámec harmonizace a jeho prvky

Dalším z aspektů, kromě výše uvedené povinné volitelnosti nového řešení harmonizace, je pro provedení důsledné a komplexní harmonizace *nezbytné harmonizovat nejen základ daně, ale i daňovou sazbu, jelikož tyto instituty spolu velmi souvisí a jsou ve vzájemné korelaci. Úplné harmonizace sledující skutečné odstranění překážek vnitřního trhu tak lze dosáhnout pouze pomocí současné harmonizace obou těchto institutů.*

S daňovou sazbou a její harmonizací velmi úzce souvisí také jednání právnických osob označované jako forum shopping, které je jedním z faktorů negativně ovlivňující správné fungování vnitřního trhu. Vysoká citlivost společností na změny v daňových sazbách členských států na rozdíl od často zásadnějších změn ve výpočtu daňového základu, často působí na rozhodování společností o umístění svého sídla. Současně je však mechanismus určování výše daňových sazeb významným nástrojem vládní politiky. *Zastávám názor, že nová harmonizovaná právní úprava tak nemůže opomenout ani jeden z těchto aspektů, tedy jak význam daňových sazeb pro rozhodování daňových subjektů, tak jejich roli pro vládní politiku v členských státech.* Dalším důležitým aspektem nového pojetí zdanění příjmů v EU v rámci harmonizace je nutnost *konstruovat nový systém tak, aby daň z příjmů nepředstavovala určujícího činitele, který působí na jednání a rozhodování hospodářských subjektů.* V evropském kontextu totiž můžeme nahlížet na *princip daňové neutrality v otázce rozhodování daňových subjektů o své činnosti v rámci EU nikoli ve smyslu rozhodování o tom, který výrobek si zakoupí, nebo do jakého projektu budou plynout investice subjektu, ale do popředí se dostává rozhodování o tom, do kterého členského státu budou tyto investice směřovány nebo do kterého státu umístit své sídlo, přičemž motivem při rozhodování je často právě výhodnost nastavení daňové právní úpravy, a to nikoli pouze daní nepřímých, ale právě čím dál tím častěji zdanění příjmů. Nelze tedy napříště spojovat pojem daňová neutralita pouze se strukturou jednotlivých daní, ale právě též s otázkou nastavení daňových systémů a jejich rozdílů v rámci EU.*

S realizací jakéhokoliv nového záměru je však kromě přínosů spojena také řada nevýhod, proto je důležité již při přípravě koncepce harmonizované právní úpravy dbát důsledně na to, aby *koncepce harmonizace daní z příjmů byla konstruována tak,*

aby byla schopna již dopředu eventuálnímu vzniku nevýhod a negativ spolehlivě zamezit. Novou harmonizovanou právní úpravu je zapotřebí využít však také jako přímý nástroj podpory fyzických a právnických osob a prostřednictvím mnohých daňových institutů a jejich možností omezit jak neúměrné zatížení daňových subjektů, tak překážky fungování vnitřního trhu a využití všech jeho možností, které by mohly přispět ke zvýšení konkurenceschopnosti Evropské unie ve světovém měřítku. Harmonizovaná právní úprava musí být odrazem nesporného faktu, spočívajícího ve skutečnosti, že občané Evropské unie nemají být služebníky práva a evropské právní normy nemají být občanům zátěží a překážkou ve využití výhod, které členství v Evropské unii nabízí, ale právě naopak má právo občanům sloužit a podporovat svými pravidly úsilí občanů při tvorbě hodnot pro společnost, svůj stát a celou EU.

Návrh Trojmodulu harmonizace daní z příjmů

Ve své disertační práci jsem se snažila nastoupit cestu zcela nového vnímání daňového práva. Pokusila jsem se uchopit tento fenomén jiným a odlišným způsobem, než jakým bylo daňové právo doposud vnímáno. Každý právník, či daňový poradce, který aplikuje normy daňového práva v praxi dnes a denně, vnímá právo v určité rovině, a to zpravidla v rovině svého vnitrostátního právního řádu. V omezeném počtu případů pak v kontextu některé z mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, nebo některého pravidla daného směrnicí EU. Vlády mnoha členských států pak zpravidla přistupují k daňovému právu jako k nástroji, kterým mohou vytvářet a ovlivňovat svou politiku, svůj vládní program. Jen pouhá myšlenka na jakýkoliv zásah EU do této sféry domnělého výsostného práva členských států je ihned některými vládami označena za nepřijatelnou ingerenci do vlastních záležitostí státu. Tato skutečnost by se v přeneseném významu dala označit za evropskou daňovou xenofobii. Chceme tedy být součástí Evropské unie a máme zájem na jejím rozvoji a realizaci jednoho z jejích primárních cílů, kterým je vnitřní trh a plné využití jeho potenciálu a směřujeme postupnými kroky k tomuto cíli, nebo náš zájem na rozvoji EU jen pokrytecky předstíráme a ve skutečnosti si dále chceme hospodařit sami pro sebe a svými individualistickými a odstředivými kroky tak podkopávat a narušovat společnou cestu k dosažení vyšších cílů integrace? V této souvislosti je nutno poukázat na skutečnost, že po posledních vlnách rozšíření Evropské unie se některé členské státy a jejich postoje

staly určitými brzdami rozvoje EU a prohlubování její integrace. Díky nastavení těchto členských států tak Evropská unie nemá ani možnost mnohé potřebné návrhy prosadit. Stejně je tomu i v otázce harmonizace přímých daní. Návrh směrnice o CCCTB nemá v těchto podmínkách a atmosféře téměř žádnou naději na úspěšné přijetí. Právě fakt značné diverzifikace názorů, potřeb a postojů mne přiměl k zamyšlení se nad otázkou, jako by měla vypadat koncepce harmonizace daní z příjmů, která by potenciál na úspěšné přijetí a nalezení konsensu členských států měla?

Dle mého názoru takto názorově odlišně smýšlejícím členským státům je nutno nabídnout nikoli jednu, avšak přímo několik variant řešení tak, aby i členské státy s negativním přístupem k harmonizaci nabyly dojmu, že se ve skutečnosti o závažnější zásah do jejich práv nejedná, k čemuž je zapotřebí také ponechat státům určitý manévrovací prostor i v rámci harmonizované právní úpravy. Myslím, že jen tak bude možno získat pozitivní přístup členských států. Při zkoumání koncepcí právních úprav členských států EU jsem dospěla k závěru, že lze mezi nimi najít tři základní přístupy ke zdanění příjmů, dle nichž by bylo možno sdružit členské státy s podobnými právními úpravami do tzv. modulů a tak vznikla myšlenka vytvoření tzv. Trojmodulu harmonizace daní z příjmů, přičemž nastavení jednotlivých modulů musí splňovat vždy dvě základní kritéria, a to jednak vycházet z právních úprav členských států EU a odrážet jejich nastavení, a současně odpovídat potřebám harmonizace a vnitřního trhu. Domnívám se totiž, že i bez ohledu na nutnost získat souhlas členských států je důležité navrhnout moduly tak, aby odrážely reálné potřeby členských států a situace, které mohou vzniknout. Dále je nutno v rámci harmonizované právní úpravy trvat na zachování daní z příjmů jako jednoho z nástrojů pro realizaci vládní politiky a ovlivnění národní ekonomiky.

Základní myšlenkou mého návrhu koncepce je vytvořit v rámci harmonizace na úrovni Evropské unie tři moduly harmonizace daní z příjmů, existující paralelně vedle sebe. Namísto současných 27 právních úprav daní z příjmů fyzických i právnických osob by se jejich počet zúžil na pouhé tři. Tyto moduly by byly tzv. povinně volitelné. Každý členský stát Evropské unie by si zvolil určitý modul na pevně stanovenou dobu. Harmonizovány by byly jak daňový základ, tak daňové sazby. Daňové výnosy by však i nadále plynuly do rozpočtů jednotlivých členských států. Při tvorbě Trojmodulu by bylo zapotřebí trvat na zachování drobných odlišností mezi

členskými státy nejen mezi jednotlivými moduly, ale také v rámci jednotlivých modulů. Při realizaci záměru vytvoření ideálního modelu harmonizace daní z příjmů je nutno rezignovat na mnohé zažitě koncepte a přístupy ke zdanění příjmů v EU, pouze tak bude možno otevřít dveře novému vnímání právní úpravy daní z příjmů v evropské rovině a vytvořit tak prostor evropského daňového práva.

Jelikož je pro vytvoření komplexního a reálného modelu harmonizace nejprve potřeba dokonale poznat právní úpravy jednotlivých členských států modulu, byla v rámci procesu tvorby harmonizovaného Trojmodulu *provedena rozsáhlá komparace*, při níž byly mnohé instituty a koncepty zdanění příjmů ve vnitrostátním právu členských států nejprve podrobeny zkoumání, dále byla *zhodnocena a zvážena jejich perspektiva a přínos pro harmonizovanou právní úpravu*. Z výsledků zkoumání za pomoci korektivu představovaného potřebami a cíli vnitřního trhu byl vytvořen návrh koncepte Trojmodulu harmonizace daní z příjmů pro fyzické i právnické osoby. Má teorie je zatím ve stadiu *přechodu z hypotézy do ověřování praxí*. Ověření této hypotézy praxí však není v možnostech této disertační práce. Potvrdit, či vyvrátit hypotézu mé teorie bude možno až *následným vývojem evropské společnosti a právní úpravy*. Než se tomu tak stane, uplyne však ještě dlouhá doba, neboť k realizaci mnou navržených závěrů je zapotřebí *změna přístupu členských států k problematice harmonizace přímých daní, která je však podmíněna uvědoměním si, že jedinou cestou ke skutečnému dotvoření vnitřního trhu je upustit od prosazování dosavadních individuálních zájmů členských států na jedné straně, či mocenských zájmů Komise na straně druhé a nastoupit cestu vzájemné kooperace, respektu a společných cílů*.

Závěrečné shrnutí

Problémem při zpracování tematiky harmonizace bylo jednak velké množství pramenů, které se různí jak svými fakty, tak svými závěry a názory, jednak *i dynamičnost, s níž se tento institut dále vyvíjí*. Čerstvý návrh směrnice vyvolal novou vlnu diskusí o potřebě, cílech a osudu harmonizace. Dosud není možno jasně předvídat, jak se bude proces harmonizace přímých daní nadále vyvíjet, jelikož se zde setkává velká spousta protichůdných názorových proudů s odlišnými představami i potřebami. Pro úspěšnost celého projektu harmonizace je nutno se detailně vypořádat s odporem států i některých potenciálních adresátů této právní normy.

V současné době celoevropské hospodářské recese se otázka harmonizace daní z příjmů jeví čím dál závažnějším tématem, přičemž uvedení návrhu Trojmodulu do praxe, tedy provedení harmonizace v rozsahu odpovídající potřebám a cílům dalšího stupně rozvoje vnitřního trhu, by umožnilo mnoha členským státům *řešit palčivé problémy současné doby, jako je především otázka nezaměstnanosti, kdy by občané členských států mohli za výhodných daňových podmínek a bez daňových překážek a naopak s daňovou podporou nalézt práci v jiném členském státě EU.* Současně by právnické osoby mohly svobodněji zakládat své pobočky v jiných státech EU s výhodou daňové konsolidace a zápočtu přeshraničních ztrát. *Trojmodul harmonizace daní z příjmů je sice pouhou teorií, avšak teorie se nesmí zaleknout před nezájmem a odmítavým postojem praxe. Je třeba ji tvořit, jelikož pouze tak budeme schopni nalézt řešení mnoha problémů a odpověď na mnohé praktické otázky. Pro realizaci teorie, v níž věříme, bychom měli vynaložit značné úsilí. Již Jan Ámos Komenský, učitel národů a jeden z nejvýznamnějších evropských učenců všech dob, pravil: „Teorie zůstane pouhou teorií, pokud nepřikročíme k činu“.*

Seznam zkratek

CCCTB	Common consolidated corporate tax base
ČR	Česká republika
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EHP	Evropský hospodářský prostor
EHS	Evropské hospodářské společenství
EK	Evropská komise
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
EUCIT	European union corporate income tax
EUR	měna Euro
HST	Home state taxation
HNP	Hrubý domácí produkt
HND	Hrubý národní produkt
LS	Lisabonská smlouva
SDEU	Soudní dvůr Evropské unie

Klíčová slova

Evropská unie, harmonizace, přímé daně, daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, společný konsolidovaný základ daně, Komise, členský stát, vnitřní trh.

Keywords

European Union, harmonization, direct taxes, individual income tax, corporate income tax, common consolidated tax base, Commission, member state, internal market.

Seznam literatury

Česká a slovenská odborná literatura:

1. BABČÁK, Vladimír. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava: EPOS, 2010. ISBN 978-80-8057-851-0.
2. BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB a Hana MARKOVÁ A KOLEKTIV. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: C.H.Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-801-6.
3. BOGUSZAK, Jiří; ČAPEK, Jiří; GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 2. Praha: ASPI, 2004. ISBN 80-7357-030-0.
4. ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda: nástin theorie hospodářství veřejných svazků*. Praha : Fr. Borový, 1929.
5. ENGLIŠ, Karel. *Malá finanční věda*. 2. vydání. Praha: Fr. Borový, 1946.
6. ENGLIŠ, Karel. *Národní hospodářství*. 2. vyd. Praha: Fr. Borový, 1928.
7. ENGLIŠ, Karel. *Národní hospodářství (příručka)*. Brno : Fr. Borový, 1924.
8. ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství: Svazek I*. 1. vyd. Praha: Melantrich a.s., 1937.
9. ENGLIŠ, Karel. *Soustava národního hospodářství: Svazek II*. 1. vyd. Praha: Melantrich a.s., 1937.
10. FOREJTOVÁ, Monika a Michaela TRONEČKOVÁ. *Evropské právo v praxi*. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2011. ISBN 978-80-7380-301-8.
11. FUČÍK, Ivan. *Daňové aspekty podnikání v koncernu*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2008. ISBN 978-80-7357-323-2.
12. FUNK, Vilém, *Naše berní právo. Základy právních předpisů o daních a veřejných dávkách*. Praha: Knihovna Sborníku věd právních a státních, 1934.
13. GERLOCH, Aleš. *Teorie práva*. 5. Plzeň: Aleš Čeněk, s.r.o., 2009. ISBN 978-80-7380-233-2.
14. GRUŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vyd. Praha: Linde, 2008. ISBN 9788072017454.

15. HAVEL, Bohumil. *Obchodní korporace ve světle proměn: Variace na neuzavřené téma správy obchodních korporací*. 1. vyd. Praha: Auditorium, 2010. ISBN 978-80-87284-11-7.
16. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, MRKÝVKA, Petr, TOMAŽIČ, Ivan et al. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.
17. KAIZL, Josef. *Finanční věda*. Část II. Kn. 3, Důchody výrobní. Kn. 4, Důchody berní: Poplatky: Všeobecná teorie daní. Praha: Jos. R. Vilímeck, 1892.
18. KÖNIG, Petr, et al. *Rozpočet a politiky Evropské unie: Příležitost pro změnu*. 2. aktualizované vydání. Praha : C.H. Beck, 2009, s. 486, ISBN 978-80-7400-011-9.
19. KRÁLÍK, Jozef, JAKUBOVIČ, Daniel. *Slovník finančního práva*, Bratislava: VEDA, 2004. ISBN 80-224-0814-X.
20. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. ISBN 978-80-7357-574-8.
21. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2005. ISBN 80-7557-092-0. s. 9.
22. KÜHN, Zdeněk; *Aplikace práva ve složitých případech*. Praha: Karolinum, 2002. ISBN 80-246-0483-3.
23. MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmů 2012*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-711-7.
24. MARKOVÁ, H. *Daňové zákony. Úplná znění platná k 1.1.2012*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing,a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4254-0.
25. NERUDOVÁ, Danuše. *Daňové aspekty podnikání malých a středních podniků v Evropské unii*. Daň a právo v praxi. 2006, č. 4. Dostupné z WWW: <<http://dane.aspionline.cz>>.
26. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 1. vyd. Praha: Aspi,a.s., 2005. ISBN 80-7357-142-0.
27. NERUDOVÁ, Danuše. *Současná úprava nakládání se ztrátami v EU a návrh úpravy v systému CCCTB*. In [online]. Brno :[s.n.], 2009 [cit. 2011 -05 -12]. Dostupné z WWW: <kvf.vse.cz/storage/1218123374_sb_nerudovdanue.pdf>.
28. NERUDOVÁ, Danuše. *Zdaňování korporací v Evropské unii I. část: Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací*. Daň a právo v praxi. 2008, č. 2. Dostupné z WWW: <<http://dane.aspionline.cz>>.

29. NERUDOVÁ, Danuše. *Zdaňování korporací v Evropské unii I. část: Konsolidace v rámci systému společného konsolidovaného základu daně korporací, II. část.* Daně a právo v praxi. 2008, č. 3. Dostupné z WWW: <<http://dane.aspionline.cz>>.
30. PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky.* 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-358-4. s. 301
31. RADVAN, Michal, et al. *Finanční právo a finanční správa: Berní právo.* 1. vydání. Brno : Doplněk, Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 978-80-210-4732-7, 978-80-7239-230-8.
32. SKÁLOVÁ, Jana; ČOUKOVÁ, Pěva. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti.* 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer, ISBN 978-80-7357-485-7.
33. SOVOVÁ, Olga, FIALA, Zdeněk. *Základy finančního a daňového práva.* Plzeň : Aleš Čeněk, 2009. 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3.
34. STARÝ A KOL., Marek. *Dějiny daní a poplatků.* 1. vyd. Praha: Havlíček Brain Team, 2009, s. 161-162, ISBN 978-80-87109-15-1.
35. SVOBODA, Pavel. *Úvod do evropského práva.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2004. ISBN 80-7179-857-6.
36. SZAROWSKÁ I., *Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniků.* Slezská universita v Opavě, Obchodně podnikatelská fakulta v Karviné.
37. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii.* 5. vyd. Praha: Linde Praha, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.
38. TICHÝ, Luboš a kol. *Dokumenty ke studiu evropského práva.* 3. vydání. Praha: Linde, 2006.
39. URBAN, Jan. *Teorie národního hospodářství.* 2. doplněné a rozšířené vydání. Praha: ASPI, 2006. ISBN 80-7357-188-9.
40. ZUBALOVÁ A KOLEKTIV, Alena. *Daňové teorie a ich využitie v praxi.* I. Bratislava: Wolters Kluwer, 2008. ISBN 978-80-8087-228-3.

Zahraníční odborná literatura a články:

1. AGULLÓ, Eva Aliaga, Juan José BAYONA GIMÉNEZ, Emilio Cencerrado MILLÁN, Amparo Navarro FAURE a Mercedes Núñez GRAÑÓN. *El sistema impositivo*. 10a. ed. Alicante: Librería Compas, 2009. ISBN 978-848-6776-770.
2. BIRK, Dieter. *Steuerrecht*. 5. vyd. Heidelberg: C.F.Müller, 2002, ISBN 3-8114-0809-7.
3. BOSI, Paolo. *Corso di scienza delle finanze*. 5. vyd. Bologna: Societa editrice il Mulino, 2010. ISBN 978-88-15-13671-8.
4. CALÒ, Vincenzo. *Prontuarion dell'imposta di bollo e dei tributi minori*. 1. vyd. Milano: Edizioni FAG, 2009. ISBN 978-88-8233-854-1.
5. CERIONI, Luca. *EU corporate law and EU company tax law*. Cheltenham – Northampton : Edward Edgar Publishing Ltd., 2007.
6. CNOSSEN, Sijbren. *Reform and harmonisation of company tax systems in the European Union*, Rotterdam: Erasmus University, 1996.
7. CUSSONS, Peter a Andrew CASLEY. *Reactions to the Common Consolidated Corporate Tax Base Proposals of the European Commission*. International Transfer pricing Journal, IBFD : Amsterdam, 2011, s. 358 - 361.
8. DAM, Henrik, GAM, Kjeld HEMMINGSEN a Jacob Graff NIELSEN. *Grundlæggende Skatteret*. 1. vyd. København: Wolters Kluwer, 2010. ISBN 978-87-7762-818-4.
9. DARTE, Dominique, Nicolas HONHON a Luc VAN ACKER. *L'impôt des personnes physiques*. 1. vyd. S.l.: Anthemis, 2010. ISBN 978-287-4552-519.
10. DEEKS, Sarah. *Understanding tax for small businesses*. 2. vyd. London: Hodder Education, 2009. ISBN 978-0340-984444.
11. DINE, Janet, KOUTSIAS Marios, BLECHER Michael. *Company law in the new Europe*. Cheltenham – Northampton: Edward Edgar Publishing Ltd., 2007.
12. DJANANI, Christiana, Thomas HARTMAN a Michael SCHWARZ. *Internationales Steuerrecht*. 2. vyd. Wien: Linde Verlag, 1998. ISBN 3-85122-768-9.

13. DOUVIER, Pierre-Jean a Mathieu DAUDE. *Common Consolidated Corporate Tax Base*. International Transfer pricing Journal. IBFD : Amsterdam, 2011. ISSN: 1385-3074.
14. FAFINSKI, Stefan a Emily FINCH. *English Legal System*. 2. vyd. Essex: Pearson Education Limited, 2009. ISBN 978-1-4058-7363-5.
15. GLUCHOWSKI, Jan. *Polskie Prawo podatkowe*. 5. zmienione wyd. Warszawa : Lexis Nexis, 2004. 592 s. ISBN 83-7334-315-6. s. 11, BALKO, Ladislav, BABČÁK, Vladimír, et al. *Finančné právo*. 2. vyd. Bratislava : Eurokódex, 2009. 688 s. ISBN 978-80-89447-02-2.
16. GROPP, Reint, KOSTIAL, Kristina. *The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment Eroding Corporate Income Taxes?* [online] ECB Working Paper No. 31. [cit. 2009-04-10] Dostupný z WWW: <<http://ssrn.com/abstract=355624>>.
17. JONES, Tony. *The essential guide, Taxation Simplified*, March Budget 2008. 1. vyd. Cirencester: Management Books, 2008. 103. ISBN 9781852525958.
18. KESTI, J. *European Tax Handbook 2009*. 1. Amsterdam: IBFD, 2009. ISBN 9789087220525.
19. KOFLER, Herbert a Sabine URNIK. *Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren: Theorien und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren*. 2., aktualisierte Aufl. Wien: LexisNexis ARD Orac, 2004. ISBN 37-007-2951-0.
20. KOSIKOWSKI, Cezary. *Financial Law of the European Union*. 1. Bialystok: Temida 2, 2008. Dostupné z WWW: <www.temida2.pl>. ISBN 987-83-89620-41-5.
21. KURE, Henrik. *Skatteret kompendium*. 4. vyd. København: ThomsonReuters Professional A/S, 2009. ISBN 978-87-619-2645-6.
22. LANG, Michael, et al. *EU-Tax*. 1. Wien: Linde Verlag Wien, 2008. Dostupné z WWW: <www.lindeverlag.at>. ISBN 978-3-7073-1322-2.
23. LEDURE, David, MOURADCHATAR a Gaspar NDABI. *Common Consolidated Corporate Tax Base*. International Transfer pricing Journal. IBFD : Amsterdam, 2011. ISSN: 1385-3074.

24. LIPPROSS, Otto-Gerd. *Allgemeines Steuerrecht*. 11. vyd. Münster: Alpmann Schmidt, 2009, s. 14, ISBN 978-3-86752-037-9.
25. MELVILLE, Alan. *Taxation: Finance Act 2009*. 15th ed. New York: Financial Times/Prentice Hall, 2010, s. 3, ISBN 9780273730156 (PBK. : ALK. PAPER).
26. NELLIE, Munin. *Tax in TroubledTime: Is It the Time for A Common Corporate Tax Base in the EU? EC tax review*. Kluwer Law International : Alphen aan den Rijn, 2011, roč. 20, č. 3. ISSN 0928-2750.
27. OOSTERHOFF, Danny a Bo WINGERTER. *The Dutch View on the Common Consolidated Corporate Tax Base*. International Transfer pricing Journal. IBFD : Amsterdam, 2011. ISSN: 1385-3074.
28. PENNING, Aubrey a Bob THOMAS. *Personal taxation 2009/10: NVQ accounting unit 19, AAT level 4 diploma unit 19 : for June 2010 examination*. 1. vyd. Worcester: Osborne Books, 2009. ISBN 978-190-5777-198.
29. PLASSCHAERT, Sylvain. *The EU consolidated income tax revisited. CESifo working paper no. 670 (1)*. Munich : Center for Economic Studies & Institut for Economic Research, 2002.
30. ROSEN, Harvey S. *Public finance*. 6. ed. Boston, Mass. [u.a.]: McGraw-Hill/Irwin, 2002. ISBN 00-711-2123-4.
31. RUSKOWSKI, Eugenius. *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych krajach Europy środkowej i wschodniej*. 1. vyd. Białystok: Temida 2, 2006. Dostupné z WWW: <www.temida2.pl>. ISBN:83-89620-20-0.
32. SINNER, Joseph. *Code fiscal luxembourgeois*. 1. vyd. Luxembourg: éditions saint-paul, 2009. ISBN 1026-6763.
33. SØRENSEN, Peter Birch. *Company tax reform in the European Union*. [online] Economic Policy Research Unit Working Paper Nr. 8/2003. Copenhagen : EPRU, University of Copenhagen, Department of Economics, 2003. [cit. 2011-05-12] Dostupné z WWW:<<http://ideas.repec.org/s/kud/epruwp.html>>.
34. THIEL, Servaas van. *EU case law on income tax*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD Publications, c2001-. ISBN 907607836X (PT. 1).
35. TIPKE, Klaus Johanna Hey, Joachim LANG, Roman SEER, Heinrich MONTAG a Johanna HEY. *Steuerrecht*. 18., völlig überarb. Aufl. Köln: O. Schmidt, 2005, ISBN 35-042-0139-8.

36. VASCEGA, Marius a Servaas van THIEL. *The CCCTB Proposal: The Next Step towards Corporate Tax Harmonization in the European Union?*. European Taxation. 2011, 09/10, s. 374-382. ISSN 270928104.
37. VAN BOEIJEN-OSTASZEWSKA, O. (ed). *European Tax Handbook 2011*. Amsterdam, IBFD, 2011, ISBN 978-90-8722-093-8.
38. VAN DER HORST. A., BETTENDORF L., DOMAS-ROMAGOSA H., *Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU?* Amsterdam, Tinbergen Institute, 2007.
39. WILLI, Dittmann, Gerhard GECKLE, Dieter HADERER a Rüdiger HAPPE. *Einkommensteuererklärung 2011*. 1. vyd. München: Haufe-Lexware, 2011, ISBN 978-2-648-00341-1.
40. WINANDY, Jean-Pierre. *Précis de droit fiscal: impôts sur le revenu, impôts sur la fortune, droits d'enregistrement, TVA, droits de succession, droits de douane et accises*. Éd. 2006. Luxembourg: Legitech, 2006. ISBN 2-9599702-0-9.

Elektronické publikace International Bureau of Fiscal Documentation v Amsterdamu:

1. BALOGOVA, K., *Slovak Republic - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, [cit. 2012-02-24]. Dostupný z WWW:<http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_sk.html>.
2. BALOGOVA, K., *Slovak Republic - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, [cit. 2012-02-25]. Dostupný z WWW:< http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_sk.html>.
3. CUEVA GONZÁLEZ COTERA, A.d.I; DELTELL, M.T., *Spain - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9 2011, [cit. 2012-03-07]. Dostupný z WWW:< http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_es.html>.
4. CUEVA GONZÁLEZ COTERA, A.d.I; DELTELL, M.T., *Spain - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9 2011, [cit. 2012-03-05]. Dostupný z WWW:< http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_es.html>.
5. GRECO, L., *Italy - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, [cit. 2012-03-18]Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_it.html 27/>.
6. GRECO, L., *Italy - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, [cit. 2012-03-17]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_it.html >.
7. OBUOFORIBO, B., *United Kingdom - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, [cit. 2012-02-29]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_uk.html>.
8. OBUOFORIBO, B., *United Kingdom - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, [cit. 2012-02-29]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_uk.html>.
9. OFFERMANN, R., *Belgium - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 6.2011, [cit. 2012-01-04]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.

10. OFFERMANN, R., *Belgium - Individual Taxation, Country Surveys IBFD* [online]. 27. 10.2011, [cit. 2012-01-04]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.
11. OFFERMANN, R., *Netherlands - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9.2011, [cit.2012-02-21]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_nl.html>.
12. OFFERMANN, R., *Netherlands - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9.2011, [cit. 2012-02-20]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_be.html>.
13. PAKARINEN, L., *Denmark - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 19. 9.2011, [cit. 2012-03-23]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_dk.html >.
14. PAKARINEN, L., *Denmark - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 19. 9.2011, [cit. 2012-03-23]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_dk.html >.
15. PERDELWITZ, A., *Germany-Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10.2011, [cit. 2012-03-08]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_de.html >.
16. PERDELWITZ, A., *Germany - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 9.2011, [cit. 2012-03-10]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_de.html >.
17. ROBERT, E., *France-Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, [cit. 2012- 03-09]. Dostupný z WWW: < http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_fr.html >.
18. ROBERT, E., *France - Individual Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 25. 5.2011, [cit. 2012-03-11]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_fr.html>.
19. SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria - Corporate Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011 [cit. 2011-11-25]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html >.

20. SCHUSTER, Y; SCHNEIDER, N., *Austria Individual Taxation. Country Surveys IBFD*. [online]. 27. 10. 2011, [cit. 2011-12-01]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_at.html>.
21. VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Corporate Taxation, Country Surveys IBFD*. [online]. 1. 10.2011, [cit. 2012-01-31]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gtha/printversion/gtha_pl.html>.
22. VAN DOORN-OLEJNICKA, M., *Poland - Individual Taxation, Country Surveys IBFD* [online]. 1. 10.2011, [cit. 2012-01-30]. Dostupný z WWW: <http://online.ibfd.org/collections/gthb/printversion/gthb_pl.html>.

Právní předpisy, dokumenty a judikatura ČR a EU:

1. *Biicl* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:< http://www.biicl.org/files/1878_c-264-96.pdf>.
2. COMMON CONSOLIDATED CORPORATE TAX BASE WORKING GROUP. *CCCTB: possible elements of a technical outline*. [online] CCCTB/WP/057. 2007. [cit. 2009-04-10] Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm>.
3. COM (2006) 824 final.
4. *Curia Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44717&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55555>>.
5. *Curia Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=57067&pageIndex=0&doclang=CS&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55555>>.
6. *Curia Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44817&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55647>>.

7. *Curia Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=EN&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=55704>>.
8. *Eur-Lex* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW:<<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62000CJ0324:EN:PDF>>.
9. EUROPEAN COMMISSION. *Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB)* [online] KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. 3. 2011, 2011/0058 (CNS) [cit. 2011-12-02] Dostupné z WWW: <<http://ec.europa.eu>>.
10. *Europa* [online]. 2012 [cit. 2012 03 31]. Dostupné z WWW: <<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62001CJ0234:EN:HTML>>.
11. *Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-02-12]. Dostupné z WWW:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_en.htm>
12. *Europa* [online]. 2012 [cit. 2012-02-12]. Dostupné z WWW:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_en.htm>.
13. *Europa* [online]. 2011 [cit. 2011-05-12]. Dostupný z www:http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_en.htm>.
14. *Eurolex* [online]. 2012 [cit. 2012-02-12]. Dostupné z WWW: <eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF>.
15. *Eurolex* [online]. 2011 [cit. 2011-05-12]. Dostupné z WWW: <<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:3200310049:enHTML>>.
16. *Europa* [online]. 2011 [cit. 2011-05-12]. Dostupné z WWW:<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCCTBWP057_en.pdf>.

17. Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie, č. 6655/08 ze dne 15. dubna 2008, hlava II., Finanční ustanovení. Dostupné z WWW: <ec.europa.eu/ceskarepublika/news/080418_cs.htm>.
18. *Report of the Comitee of Independent Experts on Copany Taxation, Commission of the European Communities*, Official Publication of the EC, ISBN 92-826-4277-1, 1992.
19. Rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie X and E.H.A. Passenheim-van Schoot v. Staatssecretaris van Financiën (Cases C-155/08 and C-157/08).
20. SEC(2005) 791, 15.6.2005, with March 2006 update.
21. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové prameny v českém jazyce:

1. *CFOWorld* [online]. 2011 [cit. 2011-05-12]. Legislativa. Dostupné z WWW: <<http://cfoworld.cz/legislativa/ek-predstavila-koncept-spolecneho-konsolidovaneho-zakladu-dane-pro-pravnicke-osoby-ccctb-927>>>.
2. *Euroskop* [online]. 2011 [cit. 2011-05 -12]. Dostupné z WWW:< <http://www.euroskop.cz/8439/18722/clanek/dane-v-breznu-2011>>.
3. *Ekonom* [online]. 2012 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z WWW: <http://ekonom.ihned.cz/c1_19887750>.
4. *Ministerstvo financí ČR* [online]. 2011 [cit. 2011-05 -12]. Dostupné z WWW: < http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ref_verej_financ_dan_ref_40815>.
5. *Upol* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW: <http://esfmoduly.upol.cz/elearning/fil_prob/fil_probch4.html>.

Internetové prameny zahraniční:

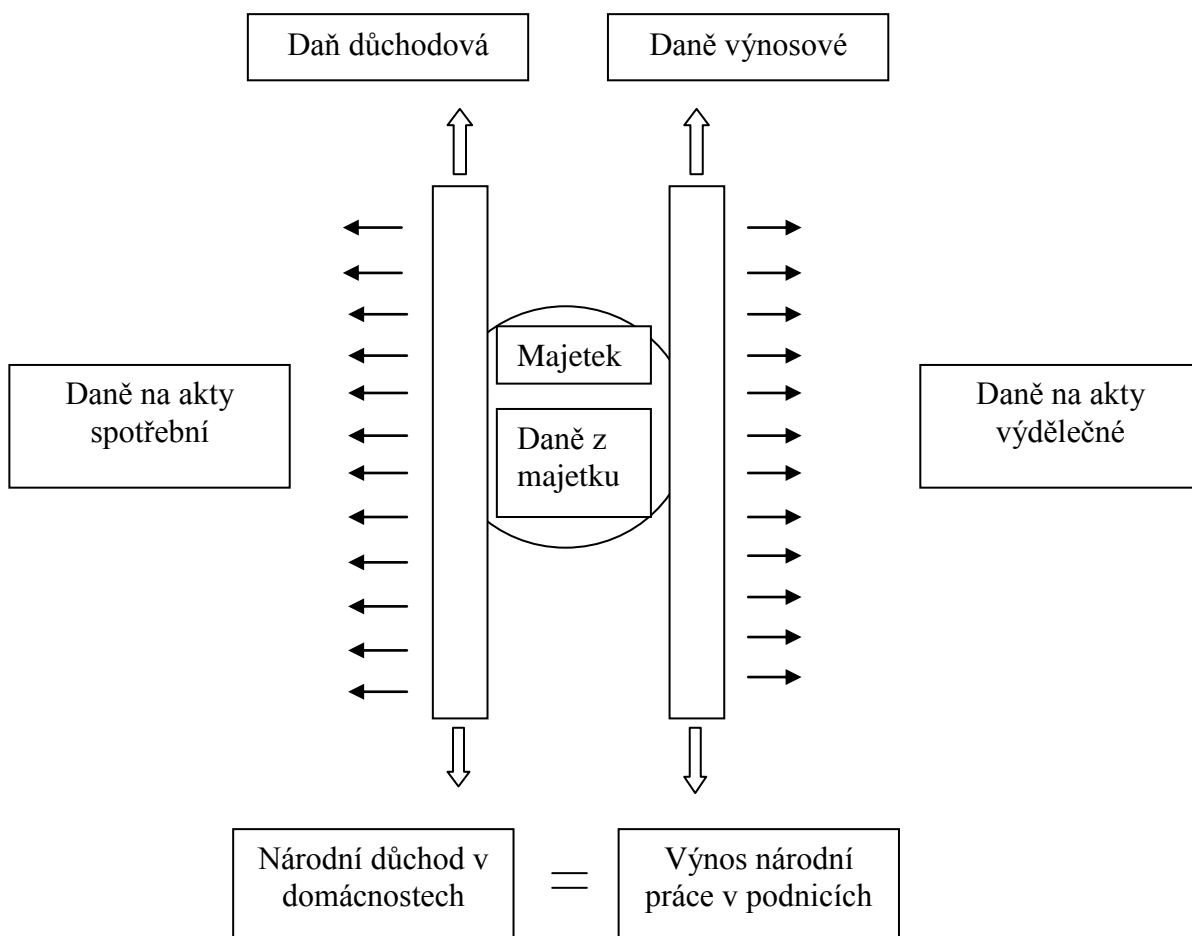
1. *CCCTB: Some Selected Issues - Amsterdam Center for International Law – University of Amsterdam*. [online] 2012. [cit. 2012-04-02] Dostupný z WWW: <<http://www.jur.uva.nl/aciluk/object.cfm/D91A215B-1321-B0BE-A442ED980EC05B75>>.
2. *Economypoint* [online]. 2012 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z WWW: <http://www.economypoint.org/g/gerritse-decision.html&ei=sIttT4v_Es6N4gTTgrC_Ag&sa=X&oi=translate&ct=result&resnum=7&ved=0CFQQ7gEwBg&prev=/search%3Fq%3Dgerritse%2Bc-234/01%26hl%3Dcs%26rlz%3D1R2ADSA_csCZ365%26biw%3D1280%26bih%3D796%26prmd%3Dimvnsb>.
3. *European Commission*. [online] 2012. [cit. 2009-02-02] Dostupný z WWW: <<http://ec.europa.eu>>.
4. *Goudy Home* [online]. 2012 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z WWW: <<http://articles.gourt.com/cs/metoda>>.
5. *International Accounting Standards Board*. [online] 2012. [cit. 2012-04-02] Dostupný z WWW: <<http://www.iasb.org/>>.
6. www.hmrc.gov.uk
7. www.fisconet.be.
8. www.minfin.fgov.be

Seznam příloh

Příloha č. 1

Zdroj: ENGLIŠ, Karel. *Finanční věda : nástin teorie hospodářství veřejných svazků.*

Praha : Fr. Borový, 1929, s. 114.



Příloha č. 2

Základní navrhované modely harmonizace daně z příjmů právnických osob v EU

Zdroj: VAN DER HORST, Albert, BETTENDORF Leon, ROJAS-ROMAGOSA, Hugo. *Will corporate tax consolidation improve efficiency in the EU?* Amsterdam : Tinbergen Institute, 2007, s. 2.

	Forma	Základ	Sazba
<i>Zdanění v domácí zemi</i> <i>(Home state taxation)</i>	volitelně	národní	národní
<i>Společný konsolidovaný základ daně</i> <i>(Common consolidated corporate tax base)</i>	volitelně	EU	národní
<i>Povinný harmonizovaný základ daně korporací</i> <i>(Compulsory harmonized corporate tax base)</i>	povinně	EU	národní
<i>Evropská daň z příjmů korporací</i> <i>(European corporate income tax)</i>	povinně	EU	EU

Abstrakt

Problematika daně z příjmů je tématem, které je aktuální bez ohledu na konkrétní politické uspořádání země, neboť je to skutečnost výrazně ovlivňující politické, ekonomické a sociální poměry, a to z mnoha různých aspektů. Zatížení fyzických, jakož i právnických osob daní z příjmů je jedním ze stěžejních prvků, které nejvíce dopadají na obyvatelstvo a ovlivňují jejich ekonomické chování, sociální standard a politické rozhodování. Daň z příjmů je v daňových soustavách jednou z nejvýznamnějších daní, jelikož je jí zatěžován důchod fyzických i právnických osob, daňových poplatníků. Prostřednictvím většího, či menšího daňového zatížení příjmů fyzických i právnických osob lze právní úpravu daní z příjmů a její nastavení právě v období hospodářské stagnace využít jako jeden z nástrojů pro oživení ekonomiky.

V oblasti daňových systémů, jakož i konkrétních daňových soustav států, můžeme v posledním desetiletí zaznamenat poměrně významný vývoj. Posun, spočívající především ve sblížení daňových předpisů jednotlivých států, je v oblasti našeho právního řádu patrný zejména po vstupu České republiky do Evropské unie roku 2004. V souvislosti s postupným rozšiřováním Evropského hospodářského společenství, vznikem celní unie, společného trhu mezi členskými státy a vývojem Evropské unie do podoby tak, jak ji známe dnes, se 27 členskými státy a v podmínkách stále vrůstající a rozmáhající se globalizace, vzniká potřeba mnoha změn také na poli daňové politiky. Proto jsem si právě téma harmonizace přímých daní vybrala jako objekt zkoumání své disertační práce. Konverzní tendence však nelze zaznamenat pouze v členských státech Evropské unie a není možno je spojovat pouze s implementací právních předpisů unie do právních řádů členských států. Tyto tendence jsou způsobeny celosvětovými faktory, které s sebou přináší globalizace světového hospodářství. Dnes již žádný ze států nemůže svůj právní řád chápat zcela izolovaně. Nejen v Evropě, nýbrž i ve světě jako celku, se rozmáhá snaha o zvýšení flexibility, migrace obyvatelstva za prací, jakož i snaha o zvýšení mobility kapitálu obchodních společností a zjednodušení možností jejich vzniku a fungování.

Harmonizace v oblasti přímých daní byla diskutována již od samotného počátku existence Společenství, kdy byly utvářeny první atributy fungování systému společného

trhu mezi státy Společenství. Roku 2000 byl vydán dokument obsahující návrh čtyř modelů harmonizace, přičemž každý z těchto modelů se vyznačoval odlišným stupněm závaznosti ke vstupu daňového subjektu do tohoto systému, jakož i odlišným stupněm zásahu do daňové suverenity v oblasti členských států. Avšak až na počátku roku 2011 byl představen veřejnosti návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob „CCCTB“. Po zhodnocení všech poznatků je nutno konstatovat, že návrh Směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob v sobě nese dobrou myšlenku, která však naráží na několik problémů. Jednak je prvním z právních předpisů v rámci pokusů o harmonizace, který by s sebou přinesl citelnější zásah do suverenity států v oblasti daňových předpisů. Na tomto problému, byť paradoxně nikoliv problému koncepčním, nýbrž konsensuálním, by mohla ztroskotat nejen navrhovaná úprava, ale i celý proces harmonizace přímých daní jako takový. A právě v tomto místě se projevuje význam daní z příjmů jako oblasti, v níž jsou negativně přijímány jakékoliv, byť sebemenší, zásahy, či změny, a to ať již ze strany států ve vztahu k daňovým subjektům, tak v této rovině také ze strany Evropské komise vůči členským státům. Pokud srovnáme pokusy o harmonizaci přímých daní s již dávno provedenou harmonizací daní nepřímých, je snaha v oblasti přímých daní sice intenzivnější, avšak neúspěšná. Přesto má myšlenka harmonizace přímých daní své místo i v současné ekonomicky složité době. Nalezení cesty k harmonizaci zohledňující rozdíly mezi členskými státy by bylo možná jedním z faktorů, který by mohl napomoci při řešení stávajících hospodářských problémů Evropské unie.

Nejprve je nutno změnit postoj států k harmonizaci přímých daní, a potom teprve vznikne prostor na řešení jednotlivých prvků právní úpravy. Státy mají také obavy, že tento předpis je pouze jakýmsi předstupněm další, a to rozsáhlejší části harmonizace přímých daní.

Harmonizace v oblasti přímého zdanění se ve své první fázi má dle plánu Evropské komise zaměřit pouze na harmonizaci základů daně z příjmů u korporací vyvíjejících aktivitu v rámci EU. V první fázi je tedy plně ponechána stranou otázka harmonizace daňových sazeb. Nastavení daňových sazeb je součástí vládní politiky, kdy jejich zvýšení či snížení může ovlivnit chování všech subjektů tržní ekonomiky. Nejde jen o výnos z daní z příjmů, jakožto jednoho ze zdrojů příjmové stránky rozpočtů, nýbrž právě o ovlivnění nabídky a poptávky v rámci ekonomiky. Byť by se tato role zdála být

významná spíše u daní nepřímých, ani v oblasti přímého zdanění nemůže být role daňových sazeb opomenuta. Otázkou je, jakým způsobem by reagovaly členské státy na harmonizaci daní z příjmů v oblasti daňových základů v souvislosti se sazbami daně. Vedla by tato harmonizace ke konverzi a ke sblížení výše daňových sazeb v členských státech? Na jedné straně zde máme model celkové harmonizace, tedy harmonizace zahrnující nejen základ daně z příjmů, ale rovněž sjednocení daňových sazeb. Na opačné straně stojí fiskální politika členských států a sazba daně jako jeden z jejich nástrojů a případné omezení fiskální suverenity členských států v případě celkové harmonizace. Tato situace by se dala v rámci mého modelu harmonizace přímých daní vyřešit cestou stanovení rámce limitů pro daňové sazby. Zakotvení minimální sazby daně, která by nebyla omezena shora, by bylo v tomto případě nedostačující. Aby se jednalo skutečně o harmonizaci, je nutno stanovit dolní i horní hranici rámce, v němž by se členský stát mohl pohybovat, a to s ohledem na fiskální potřeby, kdy stanovení sazby na horní, či dolní hranici by bylo jednak ještě účelné pro harmonizaci a současně schopné splnit roli fiskálního nástroje vládní politiky.

Základem mého návrhu koncepce je vytvořit v rámci harmonizace na úrovni Evropské unie tři moduly základu daně, které by existovaly paralelně vedle sebe. Ze současných 27 daňových systémů by se tedy systém zúžil na tři. Tyto moduly by byly tzv. povinně volitelné. To znamená, že každý členský stát by si povinně zvolil jeden z modelů. Domnívám se totiž, že naprostá unifikace pouze do jediného modulu základu daně by vzhledem k členské základně Evropské unie nebyla adekvátní a účelná. Při návrhu modelů harmonizace bude brán ohled na dosažení jisté míry flexibility modelů, které budou navrženy tak, aby reflektovaly reálné potřeby států a situace, které mohou v praxi vzniknout, a aby tak volbu určitého systému stát mohl přizpůsobit své aktuální potřebě. Stát by si tak zvolil vždy určitý modul na pevně stanovenou dobu. Co se týče délky této doby, při jejím určení dochází ke střetu principu flexibility a principem právní jistoty. Ideální se jeví období tříleté, po němž by stát musel určit, zda zůstane ve stávajícím modulu, či přejde do některého ze dvou zbývajících modulů. Před tímto rozhodnutím by bylo nutno, aby stát provedl analýzu aktuální situace. Nelze zde však jednostranně poukazovat pouze na stránku ekonomickou, jakožto faktor, který by při tomto rozhodování hrál stěžejní roli. Nemalý vliv je třeba připsat i faktorům politickým. Možností také je nastavit metodu určování cestou předpisů Evropské unie.

Takový institut by však zřejmě nebyl přijat členskými státy, a byť by hrál úlohu pojistky a korektivu rozhodnutí státu, kdy by mohl spravit nevýhodnou volbu modelu, mohlo by zavedení takového institutu zabránit konsensu členských států o tomto systému jako celku. Proto je zapotřebí v této oblasti postupovat s nejvyšší mírou opatrnosti a vytvořit takovou konstrukci harmonizace daní z příjmů v EU, která na jedné straně bude reflektovat odlišnosti států a jejich dílčí zájmy, na druhé straně vyhoví požadavkům vnitřního trhu a sníží nutnost nakládání se 27 odlišnými daňovými systémy na pouhé 3. Současně je však zapotřebí konstatovat, že na zachování drobných nuancí je nutno trvat i v rámci jednotlivých modulů, což při kvalitním a přehledném nastavení systému závažnější komplikace nezpůsobí. K nalezení cesty k harmonizaci, která by odpovídala plně potřebám jednotlivých členských států, je zapotřebí dosažení jistého stupně konvergence právních předpisů, avšak s důrazem na ekonomické, hospodářské a finanční aspekty jednotlivých států a jejich specifika. Za účelem získání skutečně objektivního pohledu na problematiku harmonizace daní z příjmů je zapotřebí provedení analýzy právní úpravy daní z příjmů ve 12-ti členských státech. Důsledné provedení harmonizace si žádá velmi rozsáhlé zkoumání prvků daňové konstrukce a jejich jednotlivých institutů. Pro účely vytvoření harmonizovaného trojmodulu byly podrobeny analýze v rámci jednotlivých právních úprav následující prvky: subjekt daně, předmět daně, základ daně (v rámci základu daně budou zkoumány též ztráty, nezdánitelná část základu daně, odčitatelné položky, rezervy a opravné položky apod.), osvobození od daně, sazba daně, slevy na dani, srážková daň, odpisování a správa daně.

Na cestě k vytvoření ideálního modelu harmonizace daní z příjmů je nutno vzdát se některých zažitých koncepcí a metod zdanění a naopak otevřít dveře novému vnímání daňové koncepce a vytvořit tak nový prostor evropského daňového práva.

Abstract

The issue of income tax is a topic that is current, whatever the political organization of the country, because it is a fact significantly affecting the political, economic and social conditions, from many different aspects. Individual load, as well as corporate income taxes is one of the key elements that most impact on people and affect their economic behavior, social and political decision-making standard. Income tax in the tax systems is one of the most important taxes, because it is burdening the income of individuals and legal entities, tax payers. Through a greater or lower tax burden on personal and corporate income it is possible to use the legislation in the area of income tax and its setting, in the period of economic stagnation, as an instrument for economic recovery.

In the area of tax systems and tax systems of specific countries in the last decade we recorded a relatively significant development. The shift, consisting mainly in the approximation of national tax laws, is in our legal system particularly evident after the enter of Czech Republic to the European Union in 2004. In connection with the gradual expansion of the European Economic Community, of the customs union, common market between Member States and European Union development into as we know it today, with 27 Member States, and in terms still unfolding and growing globalization, there is also need for many changes in the field of tax policy, that's why I have choosed the theme od harmonization of direct taxes as an object of my research in my dissertation. Conversion tendency however can be recorded not only in the European Union Member States and cannot be linked only with the implementation of EU legislation into national legislation in Member States. These trends are caused by global factors that come with globalization of world economy. Today any of countries can its legislation contemplated in isolation. Not only in Europe but also in the world as a whole, the spread of efforts to increase flexibility, population migration for work, as well as efforts to increase corporate capital mobility and simplifying the possibility of their formation and functioning.

Harmonisation of direct taxes has been debated since the very inception of the Community, which have been shaped by the operation of the first attributes of a

common market between the States of the Community. In 2000 was issued a document containing a proposal to harmonize the four models, each of these models are characterized by different degrees of binding the taxpayer to enter into this system, as well as different degrees of interference in the fiscal sovereignty of member states. At the beginning of 2011 was unveiled a proposal for a common consolidated tax base from income tax "CCCTB". After reviewing all the evidence is clear that the draft Directive on a common consolidated tax base from income tax carries a good idea, but it faces several problems. First, is the first legislation in an attempt to harmonize, which would have brought noticeable interference in the sovereignty of states in the field of tax legislation. At this issue, although ironically not a conceptual problem, but a consensus problem, could not fail the proposed modification, but the whole process of harmonization of direct taxation as such. Just at this point is manifested the importance of taxes on income as areas in which are negatively received any, even slightest, interventions, or changes, and whether from the side of the States in relation to the taxpayer, so also in this plane from the side of the Commission against Member States. If we compare the attempts at harmonization of direct taxes has long been done with the harmonization of indirect taxes, is an effort in the field of direct taxation, although intense, but unsuccessful. First, it is necessary to change the attitude of states to the harmonization of direct taxes, and then only provide more space to deal with individual elements of the legislation. States also have concerns that this provision is merely another kind of precursor of a larger part of the harmonization of direct taxes. Nevertheless, the idea of harmonization of direct taxes has a place in the current difficult economic times. Finding ways to harmonize for differences between Member States could be one of the factors that could help to solve the current economic problems of the European Union.

Harmonization of direct taxation in its first phase the European Commission under the plan focus on the harmonization of tax bases for developing corporate activity within the EU. In the first phase is fully left aside the question of harmonization of tax rates. Setting tax rates is part of government policy, when an increase or decrease can affect the behavior of all actors of the market economy. It's not just the revenue from income taxes, as one of the sources of budget revenue, but just to influence the supply and demand within the economy. Even with this role seemed to be more important for

indirect taxes, even in the field of direct taxation cannot be neglected the role of tax rates. The question is how to respond Member States to harmonize the income tax in the tax base in relation to tax rates. Would such harmonization lead to conversion and to align the tax rates in the Member States? On the one hand we have a model of total harmonization, namely to harmonize the tax base includes not only income but also the unification of tax rates. On the other hand there is the fiscal policy of the Member States and the tax rate as one of their instruments and possible limits on the fiscal sovereignty of the Member States in case of total harmonization. This situation could be under my direct tax harmonization model solved through establishing a framework limits the tax rate. Anchoring the minimum tax rate that would not be limited to the above, would be insufficient in this case. To this was really about harmonization is necessary to establish the lower and upper limit framework within which the Member State to move, with regard to the fiscal needs when setting rates on the upper or lower limit would be both much more useful for the harmonization and currently able to fulfill the role of fiscal instruments of government policy.

The foundation of my design concept is to create the harmonization at EU level three modules of the tax base that would exist in parallel. From the present 27 tax systems the system would be narrowed to three. These modules would be the mandatory optional. This means that each Member State will be required to choose one of the models. I think the fact that the vast unification into a single module, only the tax base, given the membership of the European Union has not been adequate and effective. By designing a model of harmonization will be taken into account to achieve a certain degree of flexibility of models that are designed to reflect the real needs of states and situations that may arise in practice, and thus the choice of a particular system state could adapt their current needs. The state would have to always choose a module for a fixed period of time. As regards the length of time, in its determination of a conflict the principle of flexibility and the principle of legal certainty. The ideal seems to be a three-year period, after which the state had to determine whether to stay in the current module, or switch to one of the two remaining modules. Before this decision would require the state to analyze the current situation. However, there can not be unilaterally refer only to the economic page as a factor in this decision would play a main role. Substantial effect should be attributed to political factors. As possible, is to set the

method for determining through the legislation of European Union. Such an institute, however, was apparently not accepted by the Member States, even though he played the role of corrective policies and decisions of law, which would fix a disadvantageous choice model, it could prevent the introduction of such an institute consensus of the Member States on this system as a whole. That's why is needed to proceed in this area with the utmost care and create a structure of income tax harmonization in the EU, on the one hand, it will reflect the diversity of states and their particular interests, on the other hand, meets the requirements of internal markets and reduce the need to treatment with 27 different tax systems to a mere three. However, it is necessary to state that the preservation of small nuances must insist that even within individual modules, which in quality and an easy system setup does not cause serious complications. To find a way to harmonization, which would fully reflect the needs of individual Member states is needed to reach the high degree of convergence legislation, but with an emphasis on economic, economic and financial aspects of the individual states and their specifics. In order to obtain truly objective view on the issue of harmonization of income tax should be an analysis of the legislation of income tax in the 12 member states. Consistent implementation of harmonization requires a very extensive examination of the elements of tax structures and their respective institutes. For the purpose of creating a harmonized „Three – model“ were analyzed in the framework of specific regulations following elements: a subject of tax, the object of taxes, the tax base (the tax base will also be explored through losses, tax allowances, deductions, reserves and provisions, etc.), tax exemption, tax rate, tax credits, withholding tax, depreciation, tax administration.

On the way to create an ideal model of income tax harmonization is necessary to give up some deep-rooted concepts and methods of taxation, and conversely to open the door to new perceptions of tax concepts and create new spaces of European tax law.