

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, nezdanitelná 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.