



PŘÍMÉ ZDANĚNÍ: ZDANĚNÍ FYZICKÝCH A PRÁVNICKÝCH OSOB

Oblast přímého zdanění není evropskými právními předpisy přímo upravena. Některé směrnice a judikatura Soudního dvora Evropské unie (SDEU) nicméně vytvářejí harmonizované standardy pro zdanění společností a soukromých osob. Kromě toho byla přijata opatření zabraňující daňovým únikům a dvojímu zdanění.

PRÁVNÍ ZÁKLAD

Smlouva o EU neobsahuje žádné konkrétní ustanovení o legislativní pravomoci v oblasti přímých daní. Právní předpisy upravující zdanění společností obvykle vycházejí z článku 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU), který umožňuje přijímání směrnic o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vnitřní trh. Tyto směrnice vyžadují jednomyslnost a postup konzultace.

Článek 65 SFEU (volný pohyb kapitálu) členským státům umožňuje rozlišovat mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován. V roce 1995 však SDEU rozhodl (věc C-279/93), že článek 45 SFEU je přímo použitelný v oblasti daní a sociálního zabezpečení. Tento článek stanoví, že volný pohyb pracovníků „zahrnuje odstranění jakékoli diskriminace mezi pracovníky členských států na základě státní příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky“. Články 110–113 SFEU ukládají členským státům povinnost zamezit cestou jednání dvojímu zdanění uvnitř EU. Článek 55 SFEU zakazuje diskriminaci občanů členských států, pokud jde o finanční účast ve společnostech. Většina pravidel v oblasti přímých daní spadá mimo rámec práva EU. Zdanění přeshraničních příjmových toků je předmětem rozsáhlé řady dvoustranných dohod o zdanění platných jak pro členské státy, tak pro třetí země.

CÍLE

Dvěma konkrétními cíli jsou zabránění daňovým únikům a zamezení dvojímu zdanění. Za opodstatněnou se obecně považuje také určitá harmonizace v oblasti zdanění podniků, která má zabránit narušení hospodářské soutěže (zejména v souvislosti s rozhodováním o umístění investic), předejít „daňové soutěži“ a zajistit omezení prostoru pro zkreslování účetních údajů.



DOSAŽENÉ VÝSLEDKY

A. Zdanění společností

Návrhy na harmonizaci daně z příjmů právnických osob jsou předmětem diskusí již více než 5 let (Neumarkova zpráva z roku 1962, van den Tempelova zpráva z roku 1970, návrh směrnice z roku 1975 na sjednocení daňových sazeb v rozmezí 45 až 55 %). V roce 1980 Komise uvedla, že tento pokus o harmonizaci je pravděpodobně beznadějný (COM(80)0139) a zaměřila se na opatření pro dokončení vnitřního trhu. „Hlavní směry zdanění společností“ z roku 1990 (SEC(1990)0601) pojednávají o třech návrzích, které byly přijaty, konkrétně o směrnici o fúzích (90/434/EHS, nyní směrnice 2009/133/ES), směrnici o mateřských a dceřiných společnostech (90/435/EHS, nyní směrnice 2011/96/EU) a o úmluvě o arbitráži (90/436/EHS). Příkladem tvrdého vyjednávání s členskými státy je např. návrh směrnice z roku 1991 o společném systému zdanění týkajícího se úroků a licenčních poplatků mezi mateřskými a dceřinými společnostmi v různých členských státech: přestože byl revidován, a navzdory kladnému stanovisku Evropského parlamentu, Komise návrh kvůli nejednotnému postoji Rady stáhla. V roce 1998 bylo jako součást „Montiho balíčku“ předloženo nové znění návrhu, které bylo poté schváleno jako směrnice 2003/49/ES.

V roce 1991 byla zřízena Rudingova komise nezávislých odborníků, která ve své zprávě doporučila přijetí akčního programu k odstranění dvojího zdanění, harmonizaci sazeb daně z příjmů právnických osob a k zajištění plné transparentnosti daňových úlev poskytovaných členskými státy k podpoře investic. Komise v této souvislosti předložila několik návrhů, které byly později staženy.

V roce 1996 Komise zahájila nový přístup ke zdaňování. Co se týče daně z příjmu společností, nejdůležitějším výsledkem bylo vytvoření kodexu chování v oblasti zdaňování podniků, který byl přijat v roce 1998 jako usnesení Rady. Rada sestavila skupinu pro kodex chování („skupina Primarolo“), jejíž úkolem bylo vyšetřovat případy nerovného zdanění podniků. V roce 2001 Komise vypracovala „analytickou studii o zdanění společností v Evropském společenství“ (SEC(2001)1681). V doprovodném sdělení Komise (COM(2001)0582) bylo konstatováno, že hlavním problémem společností byla skutečnost, že se na vnitřním trhu musely přizpůsobovat různým vnitrostátním právním předpisům. V otázce zajištění konsolidovaného základu daně pro společnosti působící v rámci celé EU Komise navrhla několik řešení: zdanění podle domovského státu, nepovinný společný konsolidovaný základ daně (CCTB), daň EU z příjmu právnických osob a povinný, plně harmonizovaný základ daně. V roce 2004 vznikla pracovní skupina, jejíž výsledky byly začleněny do návrhu Komise ([COM\(2011\)0121](#)). Důsledkem navrhovaného „společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob“ (CCCTB) by bylo, že společnosti by měly prospěch ze systému s jedním ústředním správním místem, kde by mohly podávat své žádosti o vrácení daně. Mohly by také konsolidovat všechny své zisky a ztráty, které jim v EU vznikly. Veškerá pravomoc členských států stanovit si daň z příjmů právnických osob by zůstala zachována. Legislativní usnesení Evropského parlamentu k této otázce bylo přijato již v dubnu 2012. Komise se rozhodla dát jednáním v Radě nový impuls, a tak v červnu 2015 předložila strategii k novému předložení návrhu



CCCTB v roce 2016. Zvolila dvoufázový postup – společný základ daně a prvky konsolidace rozdělila do dvou vzájemně propojených legislativních návrhů: směrnice o [společném základu daně z příjmů právnických osob \(CCTB\)](#) a směrnice o [společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob \(CCCTB\)](#). Přestože součástí návrhu je povinný společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob, současně je umožněno, aby mohl být tento základ zaveden postupně. Tento návrh, který byl upraven na základě činnosti OECD, by rovněž mohl bránit vyhýbání se daňovým povinnostem, neboť by mohl odstranit mezery mezi vnitrostátními systémy a zamezit tak běžné regulaci v oblasti vyhýbání se daňovým povinnostem. V březnu 2018 předložila Komise návrhy [dvou směrnic Rady](#), které usilují o spravedlivé zdanění společností nabízejících digitální služby.

B. Spravedlivé zdanění, daňová transparentnost a boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a škodlivé daňové soutěži

V průběhu finanční krize v roce 2008 se do středu pozornosti dostal boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem a rovné zdaňování společností. Toho by mělo být dosaženo mj. větší transparentností – viz soubor opatření k dosažení větší transparentnosti z března 2015, jehož součástí je např. návrh směrnice Rady týkající se povinné automatické výměny informací mezi členskými státy ohledně předběžných daňových rozhodnutí (směrnice (EU) 2015/2376) a sdělení o daňové transparentnosti v boji proti daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti ([COM\(2015\)0136](#)). V roce 2015 přijala Komise akční plán pro spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v EU ([COM\(2015\)0302](#)), který počítá s reformou rámce zdanění podniků s cílem bojovat proti zneužívání daňových režimů, zajistit udržitelné příjmy a podpořit lepší podnikatelské prostředí na vnitřním trhu. V lednu 2016 navrhla Komise soubor opatření pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, který obsahuje mj. návrh směrnice Rady pro boj proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které přímo ovlivňují fungování vnitřního trhu (přijaty v červenci 2016). V dubnu 2016 navrhla Komise změnu směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček. Návrh požaduje, aby nadnárodní podniky zveřejňovaly určitou část informací předkládaných daňovým orgánům. V červnu 2017 na základě žádosti o předložení legislativního návrhu obsažené v [usnesení Parlamentu \(TAXE 2\)](#) navrhla Komise nová pravidla transparentnosti pro zprostředkovatele (např. poradenské společnosti, banky, právníky, daňové poradce), kteří navrhují nebo prodávají potenciálně škodlivé daňové režimy. Rada návrh v květnu 2018 přijala. V prosinci 2017 zveřejnila Rada historicky první unijní seznam nespolupracujících jurisdikcí. Seznam bude pravidelně aktualizován.

Daňové systémy členských států musí být v souladu s právními předpisy EU pro státní podporu. V souvislosti s probíhajícím šetřením Komise ve věci předběžných daňových rozhodnutí pro určité společnosti ustavil Evropský parlament dočasný zvláštní výbor pro daňová rozhodnutí a jiná opatření podobná svojí povahou nebo účinkem ([výbor TAXE](#)) a na něj navazující [výbor TAXE 2](#). Mandát výboru TAXE 2 vypršel v srpnu 2016.

C. Zdanění MSP

Od roku 2001 provádí Komise projekt „zdanění podle domovského státu“, který předpokládá, že by malé a střední podniky mohly své zisky (i z jiných členských států)



vypočítávat podle vnitrostátních daňových předpisů svého domovského státu. Pokud jde o odstraňování daňových překážek v případě přeshraničních operací rizikového kapitálu, byla zřízena skupina odborníků, která v roce 2010 předložila svou zprávu.

D. Zdanění fyzických osob

1. Daň z příjmu

Zdanění osob, které pracují nebo kterým byl přiznán důchod v jednom členském státě, ale žijí nebo mají závislé příbuzné osoby v jiném členském státě, bylo vždy předmětem sporů. Dvoustranné dohody obecně zamezují dvojímu zdanění, ale nejsou schopny řešit takové otázky jako uplatňování různých forem daňových úlev, které jsou možné v zemi bydliště, u příjmů v zemi, kde je vykonávána pracovní činnost. Aby se zajistilo rovné zacházení s rezidenty i nerezidenty, navrhla Komise směrnici o harmonizaci předpisů upravujících daň z příjmu se zřetelem k volnému pohybu pracovníků uvnitř Společenství (COM(1979)0737). Podle této směrnice by platila zásada zdanění v zemi bydliště. Poté, co byla zamítnuta Radou, byla stažena a Komise místo ní vydala pouze doporučení obsahující zásady, které by se měly uplatňovat v daňových úpravách pro příjmy nerezidentů. Dále bylo proti některým členským státům zahájeno řízení ve věci diskriminace zaměstnanců, kteří nejsou jejich státními příslušníky. SDEU v roce 1993 (C-112/91) rozhodl, že členský stát nesmí při výběru přímých daní znevýhodňovat státní příslušníky jiného členského státu oproti svým vlastním státním příslušníkům (C-279/93). Integrace v oblasti přímého zdanění fyzických osob se obecně vyvíjela spíše na základě rozsudků SDEU než cestou legislativních návrhů. V říjnu 2017 přijala Rada směrnici (směrnice (EU) 2017/1852), jež má za cíl zlepšit stávající mechanismy řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v EU.

2. Zdanění přeshraničních bankovních a jiných úroků

Daňový poplatník má zpravidla povinnost podat daňové přiznání k dani z úroků. V praxi ale volný pohyb kapitálu společně s existencí bankovního tajemství vytváří prostor pro daňové úniky. Některé členské státy ukládají povinnost platit srážkovou daň z úroků. V roce 1989 navrhla Komise zavedení společného systému srážkové daně z úrokových příjmů ve výši 15 %. Tento návrh byl poté stažen a nahrazen novým s cílem zajistit minimum účinného zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (s daňovou sazbou 20 %). Po dlouhých jednáních bylo dosaženo kompromisu a byla přijata směrnice Rady 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb. Mezitím byla nahrazena rozsáhlejší směrnicí 2014/107/EU, která společně se směrnicí 2011/16/EU stanoví komplexní výměnu informací mezi daňovými orgány.

ÚLOHA EVROPSKÉHO PARLAMENTU

Co se týče návrhů v oblasti daní, úloha Parlamentu se obvykle omezuje na postup konzultace. Evropský parlament ve svých usneseních návrhy Komise týkající se jak oblasti zdanění společností, tak oblasti přímého zdanění fyzických osob velkoryse podpořil, přičemž prosazoval rozšíření jejich působnosti.

Evropský parlament vypracovává „výroční zprávy o daních“. [První](#) byla přijata v únoru 2012, ale ještě předtím se v souvislosti s ní uskutečnil podpůrný [pracovní seminář](#). Zabývala se zejména otázkami dvojího zdanění. [Zpráva za rok 2015](#) odsoudila agresivní daňovou politiku a prosazovala společný přístup, který by umožnil účinněji



bojovat proti daňovým podvodům a vyhýbání se daňové povinnosti a pomohl by vytvořit funkční jednotný trh.

V návaznosti na činnost dočasných zvláštních výborů pro daňová rozhodnutí a jiná opatření podobná svojí povahou nebo účinkem přijal Parlament dvě usnesení ([TAXE](#) a [TAXE 2](#)).

V roce 2016 v reakci na zveřejnění dokumentů označovaných jako „Panama Papers“ ustavil Parlament vyšetřovací výbor pro prošetření údajných porušení a nesprávného úředního postupu při uplatňování právních předpisů Unie v souvislosti s praním peněz, vyhýbáním se daňovým povinnostem a daňovými úniky (výbor PANA). V říjnu 2017 přijal výbor PANA svou [závěrečnou zprávu o vyšetřování](#). V prosinci 2017 přijal Parlament v návaznosti na šetření vyšetřovacího výboru [doporučení](#) Radě a Komisi.

V březnu 2018 zřídil Parlament zvláštní výbor pro finanční trestné činy, vyhýbání se daňovým povinnostem a daňové úniky (TAX3), který má mírně rozšířený mandát. Na základě výsledků práce tohoto výboru vznikla [zpráva](#), kterou Parlament přijal v březnu 2019.

Dražen Rakić
05/2019

