

HARMONIZOVANÝ ZÁKLAD DANĚ V EU – KONEC DAŇOVÉ KONKURENCE V EU

TAX BASED HARMONISATION IN EU – THE END OF TAX COMPETITION IN EU

JAN KOPŘIVA

Právnická fakulta, Masarykova univerzita

Abstrakt

Autor se v článku zabývá problematikou návrhu Evropské komise na základě kterého by měl být zaveden harmonizovaný základ daně. Jedná se o velmi zásadní krok, kterým bude zasaženo do dosavadní daňové konkurence mezi jednotlivými státy EU. Harmonizovaný základ daně s sebou přináší jak řadu pozitiv, tak řadu negativ a dotkne se negativně především států, které mají nízkou sazbu daně z příjmů právnických osob (Irsko, Slovensko či Česká republika).

Klíčová slova

Harmonizace, základ daně, daňová sazba

Abstrakt

In this paper the author is engaged in the issue of the European Commission proposal in terms of harmonised tax base institution. It is really a crucial step that will trench on the present tax competition among individual EU states. A harmonised tax base brings with it both positive and negative effects. Negative effects will influence mainly states with the low corporate income tax rate (Ireland, Slovakia or Czech republic).

Key words

Harmonization, tax base, tax composition

Úvod

Poměrně dlouhou dobu připravuje Evropská komise návrh směrnice o společném harmonizovaném základu daně korporací (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB)¹. Podle tohoto CCTB by se měla v EU stanovit jednotná pravidla pro určení základu daně korporací a to konkrétně u společností, které působí ve více členských státech EU. Toto téma resp. tento další harmonizační krok vyvolává po Evropě různorodé reakce, neboť se dle mnohých jedná o zásah do pravomocí členských států² a současně pak otvírá do budoucna možnost zavedení jednotného základu a sazby daně z příjmů u všech právnických osob v celé EU.

Historický vývoj

Historicky právo vybírat daně bylo výsostným právem každého státu, v moderní terminologii můžeme hovořit o jednom ze symbolů národní suverenity státu. Evropské unie postupně přebírá od jednotlivých členských států část jejich národní suverenity, kdy tento přesun suverenity z národních států na unii je obhajován jako nutnost pro potřeby fungování evropské integrace. Daňová politika patří mezi hlavní nástroje státu, které vedou k naplňování národních ekonomických zájmů, přesto vývoj evropské integrace vyžaduje reálně pro fungování jednotného trhu od jednotlivých členských států spolupráci v daňové oblasti, neboť naprostá různorodost a nejednotnost hmotněprávní a procesněprávní úpravy daní (hlavně u DPH) by způsobovala špatné fungování společného evropského trhu.

Daňová spolupráce v rámci Evropského společenství byla zakotvena již v zakládacích smlouvách ES³ a postupně se vzhledem k rozšiřování procesu integrace přirozeně rozvíjela. Přesto však je dnes stav daní v Evropské unii nepřehledný a komplikovaný. Tato skutečnost je především dána snahou národních států o zachování jejich národních daňových specifik a tradic, složitým procesem přijímání legislativních aktů společenství, týkajících se daňové oblasti a dále např. vyjednáváním o udržení konkurenčních daňových výhod.

¹ europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm

² <http://www.ods.cz/eu/prispevek.php?ID=2583&page=33>

³ Pařížská smlouva a Římské smlouvy

Dalším problémem pro ekonomickou integraci v oblasti daní v evropském prostoru je neexistence jednoznačně stanoveného cíle (mety) ku příkladu na rozdíl od ekonomické integrace v měnové oblasti, kde existuje všemi členskými státy akceptovaný cíl – zavedení společné měny – euro.

Spolupráce jednotlivých zemí Evropské unie v oblasti přímých daní se dělí na dvě části:

- poskytování vzájemných daňových informací, zamezení dvojího zdanění a boj proti tzv. daňovým rájům, kdy státy Evropské unie dosáhly vzájemné shody a sladění,
- samotný harmonizační proces přímých daní, který dlouhodobě stagnuje.

Je pravdou, že jednotný evropský vnitřní trh ke svému dobrému a efektivnímu fungování, potřebuje alespoň relativně harmonizované nepřímé daně. Otázka harmonizace přímých daní v zemích Evropské unie je velmi problematická a často politicky neprůchodná. Harmonizační proces v této oblasti stagnuje, a to ze dvou důvodů:

- rozdílnosti účetních systémů členských zemí, kdy na jedné straně existuje tzv. daňové účetnictví (Německo, Rakousko), ve kterém se účetní hospodářský výsledek téměř neliší od daňového základu, a v účetnictví (zejména anglosaských zemí), kdy se od účetně vypočítaného hospodářského výsledku dojde k základu daně až po mnoha různých úpravách a operacích,
- v neochotě členských států k další harmonizaci, kterou považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky při možném využívání firemních daní jako nástroje hospodářské politiky každého státu.

Evropská komise v roce 2001 sestavila čtyři možnosti, jakými způsoby bude v budoucnu umožněno nadnárodním firmám aplikovat pouze jeden systém pravidel pro stanovení základu daně s ohledem na příjmy, které mají zdroj na celém území EU:

- zdanění podle státu řídicí společnosti,
- jednotný konsolidovaný základ daně,
- povinně harmonizovaný základ daně,
- evropská korporátní daň.

Zdanění podle státu řídicí společnosti – základ daně všech firem tvořících nadnárodní skupinu by se vypočítával jako konsolidovaný základ daně podle pravidel státu, ve kterém se nachází vrcholný management celé skupiny – od této možnosti bylo upuštěno.

Jednotný konsolidovaný základ daně – by mohly využívat pouze Evropské společnosti a spočíval by v tom, že příjmy všech nadnárodních společností vyvíjejících aktivity v několika členských státech EU by se zdaňovaly podle speciálních pravidel zakotvených v komunitárním právu.

Povinně harmonizovaný základ daně – by znamenal nahrazení současných národních pravidel pro výpočet základu daně jednotnými celoevropskými ustanoveními, která by byly zavedeny novou směrnicí.

Evropská korporátní daň – by znamenala jednotnou daňovou sazbu a stanovila by pravidla pro její správu a rozdělování výnosů z této daně - od této možnosti bylo upuštěno.

Evropský harmonizovaný základ daně

Momentálně platí v každém z členských států EU poměrně různorodých způsobů pro výpočet základu daně, tj. existuje 27 různých způsobů stanovení základu daně. Pod tvrzením, že tato situace komplikuje život podnikatelským subjektům působícím ve více zemích EU současně, Evropská komise navrhuje, aby základ daně podniků působících ve více než jednom členském státě EU byl vypočten podle jednotného vzorce platného v celé EU.

Podle současného návrhu by celkový zisk podniku měl být přerozdělen podle toho, kde je daný podnik ekonomicky činný. Zdanění by pak podléhal podle daňových sazeb platných v státech, kde působí. Evropská komise a daňový odborníci z různých zemí EU v současné době vyhodnocují a zvažují různé typy systémů pro rozdělení „celoevropského“ zisku. Jako rozvrhové základny přicházejí v úvahu například objem mezd, velikost aktiv (vyjma finančních aktiv), tržby nebo jejich různé kombinace.

Za jednotící pojítko nově konsolidovaného základu daně byly zvoleny Mezinárodní účetní standardy⁴. Podle nich veškeré společnosti veřejně obchodované na burzách EU jsou od 1.

⁴ Mezinárodní účetní standardy (IFRS, International Financial Reporting Standards, dříve IAS, International Accounting Standards) jsou soubor mezinárodních směrnic pro vedení účetnictví a sestavování účetních závěrek. Tyto standardy sestavuje Rada pro mezinárodní účetní standardy International Accounting Standards Board, IASB), dříve International Accounting Standards Committee (IASC). Cílem těchto směrnic je dosažení vysoké míry srovnatelnosti a transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém rozsahu. Na rozdíl od tradičního

ledna 2005 povinný vykazovat své konsolidované finanční výkazy v souladu s IFRS. V praxi se jednalo poprvé o účetní závěrky všech těchto společností za rok 2005.

Proklamovaným cílem návrhu je zjednodušení postupů, zlepšení účinnosti a snížení nákladů na dodržování daňových předpisů, minimalizace výjimek a menší prostor k daňovým únikům. Existence mnoha výjimek způsobuje poměrně komplikovaný přepočít hospodářských výsledků na základ daně a současně tak vytváří prostor k daňovým únikům. U společností působících ve více než jednom členském státě EU je systém výpočtu jednotlivých základů daně poměrně nákladným a náročným procesem.

Harmonizovaný daňový základ by podle názoru Evropské komise měl přispět k posílení hospodářského růstu, zvýšení zaměstnanosti v zemích EU a posílení konkurenceschopnosti evropských společností na globálním trhu. Evropské komisi jde cestou harmonizovaného základu daně, neboť je zřejmé, že cesta regulovat přímo sazby daní je v současné Evropské unii politicky neprůchodná.

Konkrétní podoba sestavování jednotného konsolidovaného základu daně by měla být představena přibližně do roka. Pokud bude přijata, Evropská komise chce, aby byla tato norma pro společnosti zatím dobrovolná. Evropská komise navrhuje, aby konsolidovaný základ daně byl v dobrovolném režimu zaveden již v roce 2010.

Z pohledu daňové konkurence z EU by zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů⁵ mohl znamenat krok správným směrem. Tímto zákonem dochází k postupnému se snižování sazby daně z příjmů právnických osob a současně se zjednodušuje výpočet základu daně tím, že ruší některé odčitatelné položky. V kombinaci se změnami v oblasti daně z příjmů fyzických osob a limitů pro sociální a zdravotní pojištění zlepšit pozici České republiky v rámci daňové konkurence mezi jednotlivými státy EU.

zaměření kontinentálních evropských účetních standardů kladou IAS důraz na zjištění „fair value“ (reálné hodnoty podniku), tedy informace důležité na jedné straně pro akcionáře a na straně druhé pro věřitele.

⁵ http://www.mvcr.cz/sbirka/2007/zakon_10.html#castka_85 – zákon č. 261/2007 Sb.

Výtky harmonizovanému základu daně

Jak již bylo zmíněno Evropská komise nemá v současné době snahu o harmonizaci sazby daně z příjmů. Není to proto že by ji Evropská komise nechtěla regulovat, ale tato harmonizace je v současné EU naprosto politicky neprůchodná, zejména pak z toho důvodu, že řada států (Irsko, Slovensko, Pobaltské země, ČR) těží z nízkých sazeb daně z příjmů oproti zemím s tradičně vysokými sazbami, které současně volají po co největší harmonizaci v oblasti přímých daní (Německo, Francie).

Jaký je však rozdíl mezi harmonizovaným základem a sazbou? Výsledná daň, kterou musí korporace odvést je součinem základu daně a daňové sazby. Z tohoto úhlu pohledu pak není podstatný rozdíl mezi tím, zda Evropská komise stanoví harmonizovaný základ či sazbu. Jak jsem již zmínil, jestliže členské státy dovolí ve jménu „jednotného trhu“ Evropské komisi harmonizovat základ daně, dojde brzo k následné harmonizaci sazby daně!

Jednotný základ daně nepřímo ovlivní velikost vybrané daně, tím, že je součinem základu daně a sazby daně. Znamená významný zásah do suverenity a hospodářské politiky jednotlivých států EU, kdy státy přijdou o možnost ovlivňovat výpočet základu daně prostřednictvím různých odčitatelných položek, tj. o možnost podporovat či nepodporovat pomocí daňových instrumentů určité druhy investic či odvětví ekonomiky.

Harmonizace základu daně je tedy velmi výrazným zásahem do hospodářské politiky států EU. Takto stanovený základ daně bude rozdělován podle určitého klíče mezi členské státy, které je pak budou danit svou sazbou.

Závěr

Snahu Evropské komise o harmonizovaný základ daně v EU je nutno brát velmi obezřetně. Jak již bylo zmíněno může se opravdu jednat o před krok k harmonizaci přímých daní jako celku, zejména pak sazby daně z příjmů korporací. V rámci EU je zřejmé, že neexistuje nějaký oficiálně vyhlášený cíl, kam se chce EU v oblasti přímých daní časem propracovat. Je to dáno logickou neochotou jednotlivých států vzdát se vnitrostátních pravomocí v oblasti určování daňové politiky státu.

Literatura

- [1] DUŠEK, J.: DPH PO VSTUPU DO EU ZÁKON S PŘEHLEDY K 1.5.2004. PRAHA: GRADA PUBLISHING, 2004 ISBN 80-247-0994-5.
- [2] MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. A RADVAN, M.: FINANČNÍ PRÁVO A FINANČNÍ SPRÁVA 1. DÍL. BRNO: MASARYKOVA UNIVERZITA, 2004. 80-210-3578-1.
- [3] MRKÝVKA, P., PAŘÍZKOVÁ, I. A RADVAN, M.: FINANČNÍ PRÁVO A FINANČNÍ SPRÁVA 2. DÍL. BRNO: MASARYKOVA UNIVERZITA, 2004. 80-210-3579-X.
- [4] NERUDOVÁ, D.: HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMU ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE. PRAHA: ASPI, A.S., 2005. 80-7357-142-0.
- [5] ŠIROKÝ, J.: DANĚ V EVROPSKÉ UNII. 1. VYD. PRAHA: LINDE PRAHA, 2006. ISBN 80-7201-593-1.

Kontaktní údaje na autora:

judrkopriva@seznam.cz