

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 – opatření k odstranění daňových překážek na jednotném trhu

Návrhy na harmonizaci daně z příjmu právnických osob jsou projednávány již několik desetiletí (1962: Neumarkova zpráva; 1970: Van den Tempelova zpráva; 1975: návrh směrnice o sladění daňových sazeb mezi 45 % a 55 %). V roce 1980 Komise uvedla, že tento pokus o harmonizaci je pravděpodobně odsouzen k neúspěchu (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 zdouhavého 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 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“), jejímž 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) se konstatuje, že hlavním problémem společností byla skutečnost, že se na vnitřním trhu musely přizpůsobovat různým vnitrostátním právním předpisům. V roce 2011 předložila Komise [návrh o „společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob“](#) (CCCTB). Pole návrhu „společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob“ (CCCTB) by 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. V dubnu 2012 přijal Evropský parlament svůj postoj k tomuto návrhu, avšak v Radě nebylo dosaženo dohody. 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 \(CCCTB\)](#). Jelikož součástí návrhu je povinné zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob, bylo by možné zavádět tento základ postupně. Tento návrh, který byl upraven na základě činnosti Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (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. Parlament přijal svá stanoviska k oběma návrhům v březnu 2018, ale na jednáních v Radě se opět nedospělo k závěru.

V září 2023 přijala Komise návrh s názvem „Podnikání v Evropě: rámec pro zdanění příjmů (BEFIT)“, který poskytne EU jednotný soubor pravidel pro daň z příjmů právnických osob založený na vzorci pro rozdělení a společném základu daně. Sníží náklady na dodržování předpisů pro podniky, které působí ve více než jednom členském státě, a usnadní vnitrostátním daňovým orgánům rozhodování o tom, které daně jsou splatné. Tento návrh nahrazuje dosud projednávané návrhy CCTB a CCCTB.

Po přijetí Radou by měl návrh vstoupit v platnost dne 1. července 2028. V září 2023 Komise rovněž zveřejnila dva další návrhy směrnic Rady: směrnici o převodních cenách a směrnici o daňovém systému ústředí pro malé a střední podniky. Parlament přijal [stanoviska k oběma návrhům](#) v dubnu 2024. Po přijetí Radou by měly tyto dva návrhy vstoupit v platnost v lednu 2026.

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](#). V roce 2015 přijala Komise [akční plán pro spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob](#) v EU, 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; Tento návrh je znám jako [směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem](#) (ATAD) a byl přijat v červenci 2016. V říjnu 2016 následoval návrh [směrnice Rady, kterou se mění směrnice \(EU\) 2016/1164, pokud jde o hybridní nesoulady s třetími zeměmi \(ATAD 2\)](#), který byl přijat v květnu 2017. V prosinci 2021 Komise [předložila návrh směrnice Rady, kterou se stanoví pravidla pro předcházení zneužívání krycích subjektů pro daňové účely](#) a mění směrnice 2011/16/EU; Rada o tomto návrhu stále jedná, přestože Parlament v lednu 2023 přijal [kladné stanovisko](#).

Pokud jde o transparentnost, Komise navrhla změnu směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu některými podniky a pobočkami („veřejné zprávy předkládané podle jednotlivých zemí“). [Návrh byl přijat](#) v listopadu 2021 v návaznosti na dohodu mezi Parlamentem a Radou. Požaduje, aby nadnárodní podniky zveřejňovaly určitou část informací předkládaných daňovým orgánům.

V zájmu posílení výměny informací byla v roce 2011 zavedena směrnice o správní spolupráci, která byla v posledních letech několikrát změněna, naposledy v říjnu 2023 směrnicí DAC 8, s cílem řešit výměnu informací o kryptoaktivech a elektronických penězích. Směrnice byla v březnu 2021 změněna směrnicí DAC 7. Cílem tohoto pozměňovacího návrhu bylo zajistit, aby si členské státy automaticky vyměňovaly informace o příjmech generovaných prodeji na digitálních platformách bez ohledu na to, zda se platforma nachází v EU, či nikoli. Předtím byly poslední změny provedeny prostřednictvím směrnice DAC 6 přijaté v květnu 2018 v návaznosti na žádost o legislativní návrh v [usnesení Parlamentu](#) (TAXE 2). Tato směrnice obsahuje požadavek, aby zprostředkovatelé, jako jsou konzultanti, právníci nebo finanční instituce, oznamovali určitá daňová opatření místním daňovým orgánům, které by si pak měly automaticky vyměňovat informace shromážděné v celé EU.

Kromě transparentnosti se EU snaží zajistit, aby současná daňová pravidla odpovídala digitálnímu věku. Přejít na digitální ekonomiku stále zvětšuje mezeru mezi místem, kde se vytváří hodnota, a místem, kde se platí daň. Jednání o modernizaci mezinárodního zdanění právnických osob byla zahájena před deseti lety ve skupině G20 a podporuje ji OECD.

V březnu 2018 navrhla Evropská komise nová pravidla, která mají zajistit spravedlivé zdanění digitálních činností v EU. Balíček se skládal ze dvou legislativních návrhů na 1) reformu pravidel daně z příjmu právnických osob tak, aby zisky byly zdaněny tam, kde mají společnosti významnou digitální přítomnost, a 2) vytvoření prozatímní daně z příjmů z digitálních služeb (daň z digitálních služeb), což Parlament podpořil.

Souběžně pokračovaly diskuse na úrovni OECD a dne 8. října 2021 se členové inkluzivního rámce OECD/G20 pro řešení BEPS (eroze základu daně a přesouvání zisku) dohodli, že k daňovým problémům vyplývajícím z digitalizace ekonomiky zaujmou dvoupilířové řešení. Vzhledem k pokroku dosaženému na celosvětové úrovni jsou návrhy Komise z roku 2018 nyní pozastaveny. Dospěje-li k dohodě a globálnímu řešení, které budou účinně naplněny, budou uvedené návrhy Komise již bezpředmětné.

To zajistí, aby největší a nejziskovější nadnárodní podniky podléhaly minimální efektivní sazbě daně ve výši 15 %. Zisky se budou přerozdělovat mezi země po celém světě takto:

První pilíř vytváří nový daňový nexus pro přerozdělení a zdanění zisků podniků tam, kde se vytváří hodnota a kde se nacházejí zákazníci, bez ohledu na fyzickou přítomnost v zemi. Na tomto základě Komise dne 22. prosince 2021 navrhla „[novou generaci vlastních zdrojů EU](#)“, která zahrnuje vlastní zdroj odpovídající 15 % podílu zbytkových zisků společností spadajících do oblasti působnosti daného opatření, který má být přerozdělen členskými státy EU. Návrhy neobsahují mnoho podrobností, v neposlední řadě proto, že OECD na praktických prováděcích aspektech návrhu tohoto pilíře stále pracuje. Nedávno (v říjnu 2023) však OECD [zveřejnila](#) mnohostrannou úmluvu [o provádění částky \(MLC\) A prvního pilíře](#). To odráží současný konsensus mezi členy inkluzivního rámce OECD/G20 pro řešení BEPS. Nedávno, v únoru 2024, Inovační fond zveřejnil [zprávu o části B prvního pilíře](#) s cílem zjednodušit pravidla pro stanovování převodních cen a zajistit soulad s komentářem ke vzorové úmluvě OECD o daních z příjmu a majetku. První pilíř má být podepsán a vstoupí v platnost až poté, co tuto úmluvu ratifikuje nejméně 30 jurisdikcí, v nichž se nachází kritické množství nadnárodních společností.

Pilíř 2 zavádí celosvětovou minimální efektivní daň ve výši 15 %. Komise dne 22. prosince 2021 zveřejnila návrh [směrnice Rady o zajištění globální minimální úrovně zdanění nadnárodních skupin](#).

EU přijala svou [směrnici o druhém pilíři](#) na konci roku 2022 a členské státy byly povinny tato pravidla provést do 31. prosince 2023 (některé členské státy se však rozhodly uplatnit výjimku stanovenou ve směrnici o druhém pilíři, což umožňuje zpoždění při provádění). Přijetí směrnice znamená, že minimální daňová pravidla se stala součástí unijního práva.

Konečně, Rada pravidelně aktualizuje [unijní seznam jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti](#).

C. 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 směrnici 2014/107/EU, která společně se směrnici 2011/16/EU stanoví komplexní výměnu informací mezi daňovými orgány. V červnu 2023 [předložila Komise návrh](#) směrnice Rady o rychlejší a bezpečnější úlevě z nadměrných srážkových daní („FASTER“) s cílem zefektivnit postupy srážkové daně v EU pro přeshraniční investory a vnitrostátní správní orgány.

ÚLOHA EVROPSKÉHO PARLAMENTU

Co se týče návrhů v oblasti daní, úloha Parlamentu se obvykle omezuje na postup konzultace. Kromě toho je však úlohou Parlamentu vybízet Komisi, aby předkládala nové legislativní návrhy na spravedlivější, ekologičtější a účinnější zdanění. Evropský parlament proto rovněž vytváří agendu pro daňovou politiku EU a poskytuje platformu pro diskusi o mezinárodním zdanění.

Konkrétně zřízení podvýboru pro daňové záležitosti (FISC) v září 2020 bylo důležitým krokem k dalšímu posílení úlohy Evropského parlamentu v mezinárodních diskusích o daňových otázkách. Podvýbor FISC byl zřízen s cílem pokračovat v boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem, posílit finanční transparentnost a usnadnit hladké fungování jednotného trhu. Podvýbor pravidelně spolupracuje s vnitrostátními parlamenty, akademickými pracovníky, daňovými správami a občanskou společností prostřednictvím veřejných slyšení, výměn názorů, pracovních cest do členských států a třetích zemí a [daňového sympozia EU](#).

Další informace k tomuto tématu naleznete na internetových stránkách [podvýboru pro daňové záležitosti \(FISC\)](#).

Jost Angerer
05/2024