



KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

V Bruselu dne 19.12.2006
KOM(2006) 823 v konečném znění

**SDĚLENÍ KOMISE RADĚ, EVROPSKÉMU PARLAMENTU A EVROPSKÉMU
HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU**

Koordinace systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu

OBSAH

1.	Úvod.....	3
2.	Hlavní zásady koordinovaných daňových systémů	4
2.1.	Hlavní zásady	4
2.2.	Odstranění diskriminace a dvojího zdanění	5
2.3.	Zamezení nezdanění a zneužívání.....	6
2.4.	Snížení nákladů na plnění požadavků a zjednodušení postupů	6
3.	Na cestě ke koordinovaným řešením	6
4.	Závěr	8

1. Úvod

Členské státy se musí vyrovnat s novými výzvami. Hlavním účelem vnitrostátních daňových systémů je zajistit přiměřenou úroveň výnosů k financování veřejných výdajů. Globalizace podnikání a soukromých činností vyvíjí tlak na konkurenceschopnost daňových systémů. Při současném stavu práva Společenství mohou členské státy velkou měrou navrhovat své systémy přímých daní tak, aby odpovídaly cílům a požadavkům jejich domácí politiky. Vypořádat se se vzájemným působením rozmanitých daňových systémů představuje pro vnitřní trh výzvu. Daňové systémy také představují základní demokratické možnosti o tom, jak tyto prostředky mají být rovnoměrně získávány a jak mají být rozděleny zisky. Vnitrostátní daňové předpisy navržené výhradně nebo přednostně s ohledem na situaci daného členského státu však mohou v případě přeshraničního kontextu vést k nejednotnému daňovému zacházení.

Daňoví poplatníci z řad fyzických nebo právnických osob v přeshraniční situaci mohou být vystaveni diskriminaci nebo dvojímu zdanění či čelit dodatečným nákladům na plnění požadavků¹. To odrazuje jednotlivce, kteří chtějí pracovat nebo investovat v jiných členských státech. Představuje to rovněž překážku pro přeshraniční zakládání společností, jejich činnost a investice v jiných členských státech a brání společnostem v tom, aby plně využívaly výhod vnitřního trhu². Tyto problémy jsou pouze částečně řešeny jednostrannými opatřeními členských států nebo existujícími dvoustrannými daňovými smlouvami. Daňové překážky přeshraniční činnosti a investování přetrvávají a v posledních letech byly předmětem četných soudních sporů, jelikož daňoví poplatníci se snažili napadnout předpisy členských států na základě svobod stanovených Smlouvou³.

Komise se domnívá, že jedním systematickým způsobem řešení základních daňových překážek, které existují pro daňové poplatníky z řad právnických osob působících ve více než jednom členském státě, je stanovit pro nadnárodní skupiny společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (dále jen „společný konsolidovaný základ daně“) pro jejich činnost v rámci EU. Komise proto oznámila svůj záměr předložit v roce 2008 ucelený legislativní návrh na společný konsolidovaný základ daně. I nadále však existuje potřeba cílenějších opatření k řešení nejnaléhavějších problémů v krátkodobém horizontu. Kromě toho existují otázky, které zůstanou i když bude zaveden společný konsolidovaný základ daně, například proto, že by se společný konsolidovaný základ daně netýkal daňových poplatníků z řad fyzických osob a nemusel se nutně vztahovat na všechny daňové poplatníky – právnické osoby a/nebo na členské státy a bude nutné se zabývat vzájemným působením mezi společným konsolidovaným základem daně a ostatními aspekty systémů přímých daní.

¹ Hlavní daňové překážky společností při přeshraniční hospodářské činnosti na vnitřním trhu jsou popsány ve studii Zdanění společností na vnitřním trhu (SEK(2001)1681, 23.10.2001, část III, strany 223-305.

² Komise v podrobné ekonomické studii (SEK[2001]1681, příloha sdělení Na cestě k vnitřnímu trhu bez daňových překážek, KOM [2001]582) zjistila několik daňových překážek přeshraničního obchodu na vnitřním trhu a kroky, pomocí kterých by se daly odstranit. V oblasti finančních služeb byly další překážky zjištěny skupinou odborníků „FISCO“ (viz sdělení Zúčtování a vypořádání v Evropské unii – Cesta vpřed, KOM[2004] 312), která doporučuje odstranit překážky v plnění daňových požadavků zúčtování a vypořádání při přeshraničních transakcích s cennými papíry v Evropské unii.

³ Současná omezení vnitrostátních daňových politik na integrovaném vnitřním trhu ukazuje několik rozhodnutí Evropského soudního dvora (viz, pouze v roce 2006, rozsudky Soudu ve věci C-520/04 *Turpeinen*, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, C-386/04 *Centro di Musicologia Stauffer*, C-290/04 *Scorpio*, C-346/04 *Conijn*, C-152/03 *Ritter-Coulais*, C-471/04 *Keller Holding* a C-365/04 *Bouanich*).

Bude proto i nadále třeba zajistit, aby neharmonizované vnitrostátní daňové systémy řádně fungovaly společně za účelem odstranění výše uvedených překážek, ale rovněž proto, aby se zamezilo narušení daňových základů jednotlivých členských států. Je tedy stále více zjevné, že nebudou-li systémy přímých daní koordinovány, může to vést rovněž k neúmyslnému nezdanění nebo zneužívání, a tudíž k narušení daňových výnosů, a zasahovat do schopnosti členských států spravovat účinné a vyvážené daňové systémy. To může mít dopad na udržitelné financování sociálních modelů členských států⁴.

Toto sdělení je proto zaměřeno na koordinaci a zlepšení efektivity neharmonizovaných systémů přímých daní. Harmonizace vede k vytvoření společného souboru právních předpisů Společenství, které nahrazují vnitrostátní právní předpisy, kdežto koordinace staví na vnitrostátních systémech, aby zajistila jejich slučitelnost se Smlouvou a mezi sebou navzájem. Cílem koordinace není nahrazení existujících vnitrostátních daňových systémů jednotným systémem Společenství, ale snaží se zajistit, aby tyto vnitrostátní systémy mohly hladce fungovat společně.

Jak Komise zdůraznila ve svém příspěvku k summitu v Hampton Court, je zapotřebí důkladně se zabývat možnostmi zefektivnění stávajících daňových systémů v celé EU. Lepší spolupráce mezi členskými státy a lepší koordinace jejich předpisů významně zlepší efektivitu daňových systémů. Členské státy budou moci lépe dosáhnout cílů své daňové politiky a chránit svůj daňový základ a zároveň zajistit odstranění diskriminace a dvojího zdanění ve prospěch jednotlivců a podniků. Daňové systémy tak efektivněji přispějí k úspěchu vnitřního trhu, vyššímu růstu a zaměstnanosti a lepší konkurenceschopnosti podniků v EU v celosvětovém měřítku v souladu s obnovenou lisabonskou strategií⁵.

2. HLAVNÍ ZÁSADY KOORDINOVANÝCH DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ

2.1. Hlavní zásady

Koherentní a koordinované daňové zacházení znamená:

- odstranění diskriminace a dvojího zdanění,
- zamezení neúmyslnému nezdanění a zneužívání a
- snížení nákladů na plnění požadavků spojených s tím, že daná osoba podléhá více než jednomu daňovému systému.

Iniciativy související s koordinací mohou nabývat rozmanitých forem počínaje dohodnutým jednostranným opatřením ze strany členských států na jednom konci spektra po společné kroky v podobě nástroje Společenství na konci druhém. V některých případech může postačovat, aby členské státy jednostranně provedly společně dohodnutá řešení, např. změny vnitrostátních předpisů s cílem odstranit diskriminaci. V jiných případech nemusí být jednostranné opatření dostatečné a mohou být zapotřebí dvoustranné akce prostřednictvím ustanovení daňové smlouvy nebo společné kroky prostřednictvím nástroje Společenství. Tak

⁴ KOM(2005)525 v konečném znění, 3.11.2005, Evropské hodnoty v globalizovaném světě: příspěvek Komise k říjnovému setkání hlav států a vlád.

⁵ KOM(2005)532 v konečném znění, 25.11.2005, Příspěvek daňových a celních politik k lisabonské strategii.

je tomu zejména v případě, kdy dvojí zdanění nebo neúmyslné nezdanění vyplývá z nesouladu mezi předpisy jednotlivých členských států. Je rovněž nutné v některých oblastech lépe koordinovat úpravy mezi členskými státy a třetími zeměmi, zejména v souvislosti s opatřeními proti vyhýbání se daňové povinnosti, s cílem zajistit daňové základy členských států.

Hlavním zájmem členských států (zejména v souvislosti se strmým nárůstem počtu soudních sporů vedených daňovými poplatníky v posledních letech) je zajistit, aby jejich daňové předpisy byly v souladu s požadavky práva Společenství. Tyto iniciativy by měly členským státům pomoci při odstraňování diskriminace a zajištění souladu s jejich povinnostmi vyplývajících ze Smlouvy a omezit na nejmenší možnou míru narušení, jež může vyplývat ze soudních sporů.

2.2. Odstranění diskriminace a dvojího zdanění

Odstranění daňové diskriminace je základním požadavkem práva Společenství. Členský stát může ošetřovat přeshraniční situace jinak než vnitrostátní situace pouze tehdy, opravňuje-li k tomu rozdíl v situaci daňového poplatníka. V průběhu let se stalo zjevným, že v předpisech členských států existují četné aspekty, jež jsou v rozporu se Smlouvou, včetně předpisů o zdanění zisků (např. daně při odchodu), zdanění dividend (např. srážkové daně), zdanění skupin (např. chybějící kompenzace přeshraničních ztrát), zdanění organizačních složek a včetně předpisů o vyhýbání se daňové povinnosti. Navzdory značnému souboru judikatury Evropského soudního dvora (ESD) není vždy snadné pochopit, jak se obecně vyjádřené svobody uvedené ve Smlouvě uplatňují v složité oblasti daňového práva. Velká část této judikatury pochází z poslední doby, dále se vyvíjí a obecně se týká zejména daňových předpisů jednotlivých členských států. Pro daňové poplatníky, daňové správy a vnitrostátní soudy není vždy snadné porozumět plně důsledkům rozsudků nebo je uvést do širšího rámce.

Podle názoru Komise je nutné vodítko, pokud jde o zásady plynoucí z judikatury a jak se tyto zásady vztahují na hlavní oblasti přímého zdanění. Takovéto vodítko podpoří větší právní jistotu ve prospěch daňových poplatníků, daňových orgánů a vnitrostátních soudů.

To je však pouze začátek. Je nezbytné nalézt řešení, která zajistí koherentní přeshraniční daňové zacházení. Zkušenosti ukazují, že není vždy možné splnit povinnost nediskriminace soudržně nebo optimálně jednostrannými opatřeními. Členské státy v některých případech reagovaly jednostranně odstraněním vnitrostátních daňových zvýhodnění nebo rozšířením požadavků týkajících se přeshraniční situace i na vnitrostátní situace v případech, kdy to nebylo vzhledem k daňové politice žádoucí. To je v rozporu se zájmy vnitřního trhu a narušuje to konkurenceschopnost hospodářství členských států⁶. Komise navrhuje předložit řadu iniciativ s cílem pomoci členským státům při hledání koordinovaných řešení, která jim umožní dosáhnout cílů jejich daňové politiky a zároveň splnit požadavky práva Společenství.

Odstranění dvojího zdanění na vnitřním trhu výslovně předpokládá článek 293 Smlouvy o ES. Mezinárodní dvojí zdanění je hlavní překážkou přeshraniční činnosti a investic v EU. Jeho

⁶ Viz § 68 ve stanovisku generálního advokáta Geelhoeda ze dne 29. června 2006, případ č. C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* proti *Commissioners of Inland Revenue*: „Takovéto rozšíření právních předpisů na situace, které nemají nic co do činění se smyslem a účelem těchto předpisů, z čistě formálních důvodů, způsobující značné dodatečné správní zatížení vnitrostátních společností a daňových orgánů je zcela nesmyslné a ve skutečnosti kontraproduktivní pro hospodářskou účinnost. Jako takové je pro vnitřní trh prokletím.“

odstranění je proto základním cílem a principem jakéhokoliv koordinovaného řešení. Mezinárodní dvojí zdanění vzniká a priori kvůli tomu, že daňový poplatník podléhá více než jedné daňové pravomoci. Je to klasický příklad překážky pro vnitřní trh vyplývající z nedostatečné koordinace mezi vnitrostátními daňovými systémy, kterou by bylo možno vyřešit pouze spoluprací mezi členskými státy.

2.3. Zamezení nezdanění a zneužívání

Mezery mezi daňovými systémy v důsledku nedostatečné koordinace mohou vést rovněž k neúmyslnému nezdanění nebo poskytovat prostor pro zneužívání. Nezdanění a zneužívání škodí zájmům vnitřního trhu stejně, jelikož narušují spravedlnost a vyváženost daňových systémů členských států. Tento problém lze rovněž vyřešit lepší koordinací předpisů členských států a lepší spoluprací při vymáhání dodržování. To bude základním prvkem iniciativ Komise. Komise navrhuje přezkoumat v blízké budoucnosti tuto oblast v závislosti na pokroku příslušné judikatury ESD spolu s členskými státy v rámci pracovní skupiny.

2.4. Snížení nákladů na plnění požadavků a zjednodušení postupů

Existence rozmanitých daňových systémů znamená rozmanité soubory požadavků na shodu. Potřeba zprostit nadnárodní společnosti povinnosti splňovat požadavky systémů až 25 členských států spolu s předpisy o převodních cenách rozděľujícími daňový základ mezi členské státy byla hlavním činitelem, pokud jde o rozhodnutí Komise pracovat na společném konsolidovaném základu daně společností. Komise zároveň prostřednictvím práce uskutečněné společným fórem o převodních cenách usilovala o přezkoumání prostoru pro snížení zatížení souvisejícího s dodržováním převodních cen. Je žádoucí přezkoumat obecněji způsoby, jimiž lze snížit náklady na přeshraniční shodu a zjednodušit postupy pro daňové poplatníky, včetně malých a středních podniků a fyzických osob, zejména lepší správní spoluprací mezi členskými státy.

3. NA CESTĚ KE KOORDINOVANÝM ŘEŠENÍM

Komise se domnívá, že výše uvedených cílů lze dosáhnout často nejlépe (a někdy pouze) prostřednictvím koordinace mezi členskými státy. Komise dnes vydala dvě sdělení ve specifických oblastech, o nichž se domnívá, že v nich je zapotřebí společný postup.

První sdělení se týká oblasti daní při odchodu. Oblast daní při odchodu, do které spadají daně při převádění aktiv do jiné jurisdikce, ukazuje potřebu správné koordinace daňových předpisů členských států posílené účinnou spoluprací při vymáhání dodržování. Ze zásady nediskriminace, jak je vykládána v judikatuře ESD, vyplývá, že přeshraniční situace nelze ošetřovat méně příznivě než srovnatelné vnitrostátní situace. V případě daní při odchodu ESD vyloučil možnost okamžitého výběru takovýchto daní z nerealizovaných zisků v přeshraničních situacích, neexistuje-li toto zdanění u srovnatelných vnitrostátních situací⁷. ESD také rozhodl, že odložení platby daně nemůže podléhat určitým podmínkám, např. požadavku na bankovní záruku nebo jmenování daňového zástupce. Bez vhodné koordinace a účinné spolupráce při vymáhání dodržování existuje riziko, že případný zisk realizovaný při prodeji aktiv unikne zdanění nebo bude podléhat dvojímu zdanění kvůli nesouladu v právech na zdanění stanovených v rámci vnitrostátních předpisů a ustanovení dvoustranných

⁷ Případ č. C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant proti Ministère de l'économie, des Finances et de l'Industrie, Úř. věst. C 94, 17.4.2004, s. 5.

daňových smluv nebo kvůli chybějícím potřebným informacím nebo prostředkům výběru k řádnému vymáhání daňových pohledávek. Ve sdělení o daních při odchodu Komise předložila řadu konkrétních návrhů, jak by členské státy mohly lépe koordinovat své předpisy v této oblasti, aby se odstranila protiprávní diskriminace a zamezilo dvojímu zdanění či dvojímu nezdanění. Stanovila rovněž některé oblasti, v nichž je zapotřebí důkladnější práce. Sdělení má význam pro daňové poplatníky z řad právnických i fyzických osob.

Druhé sdělení se týká kompenzace přeshraničních ztrát pro společnosti a skupiny. V případě neexistence takovéto kompenzace hrozí nebezpečí, že zisky a ztráty společností ve skupině nebo různých provozoven jedné společnosti uvíznou v různých judikaturách s tím, že skupina nebo společnost platí daně z částky, která přesahuje její celkové výsledky v rámci celé EU. To jednoduše odrazuje od přeshraniční podnikatelské činnosti a snižuje konkurenceschopnost společností a skupin v EU. Pokud by byl společný konsolidovaný základ daně přijat, zajistil by ucelenou konsolidaci výsledků v rámci celé EU v případě skupin, jichž se systém bude týkat. Sdělení je zaměřeno na bezprostřednější koordinaci předpisů členských států. Navazuje na nedávnou judikaturu ESD, zejména rozsudek ESD ve věci Marks & Spencer, a prosazuje minimální normu pro kompenzaci přeshraničních ztrát, včetně kompenzace ztrát dceřiných společností na úrovni mateřské společnosti.

V oblastech, jako jsou výše uvedené, kdy nesoulad mezi systémy členských států vede k dvojímu zdanění či dvojímu nezdanění, je spolupráce mezi členskými státy jednoduše nezbytná. Avšak i v případech, kdy členské státy mohou zajistit řešení jednostrannými opatřeními, může být žádoucí hledat společná řešení. Komise se domnívá, že jednou z těchto oblastí jsou předpisy týkající se vyhýbání se daňové povinnosti, např. předpisy o ovládaných zahraničních společnostech⁸. Jak ukazuje nejnovější judikatura, je to citlivá oblast, v níž je nutno usilovat o správnou rovnováhu mezi zájmem souvisejícím s účinným potíráním zneužívání v EU a potřebou zabránit v případě přeshraniční činnosti nepřiměřeným omezením, která jsou v rozporu s právem Společenství. Existuje rovněž naléhavá potřeba lepší koordinace uplatňování těchto předpisů ve vztahu k třetím zemím s cílem chránit daňové základy členských států.

Komise plánuje, že v příštím roce vydá další sdělení o předpisech proti zneužívání. Jak bylo vysvětleno výše, v této oblasti existuje naléhavá potřeba najít vyvážená řešení, která splňují potřeby členských států a zároveň požadavky práva Společenství.

Nesoulad může vzniknout rovněž např. ve vztahu ke kvalifikování dluhu a vlastního kapitálu ze strany členských států. Jeden členský stát může považovat transakci za vklad vlastního kapitálu místo za úvěr, a proto nepovažuje příjem z kapitálu za zdanitelný, zatímco jiný členský stát může považovat úvěr za dluh a povolit společnosti platící úroky odpočet zaplacených úroků. To může vést k odpočtu v jednom členském státě bez odpovídajícího zdanění v jiném členském státě. Další oblast se týká využívání hybridních subjektů, tj. subjektů, které jsou jedním státem považovány za právnickou osobu (neprůhlednou) a jiným členským státem za osobu jinou než právnickou (transparentní); tento rozdíl v posouzení ze strany členských států může vést k dvojímu osvobození nebo k dvojím odpočtům. Komise rovněž aktivně zvažuje potřebu iniciativ v ostatních oblastech, např. srážkové daně, zdanění

⁸ Hlavním účelem předpisů o ovládaných zahraničních společnostech je zabránit společnostem sídlícím v daném členském státě, aby se vyhýbaly vnitrostátní dani převáděním příjmů na dceřiné společnosti v zemích s (podstatně) nižší úrovní zdanění. Předpisy o ovládaných zahraničních společnostech obvykle stanoví, že zisky, které získá ovládaná zahraniční dceřiná společnost, mohou být připsány její tuzemské mateřské společnosti a zdaněny v rámci této společnosti stejným způsobem jako její vlastní zisky.

organizačních složek a dědická daň. Hodlá spolu s členskými státy, subjekty trhu a ostatními zúčastněnými stranami přezkoumat další vhodné oblasti, v nichž jsou takovéto iniciativy zvláště zapotřebí.

Komise se domnívá, že kromě těchto konkrétních iniciativ znamená lepší koordinace mezi daňovými systémy členských států potřebu nalézt obecnější řešení pro daňové poplatníky, kteří mají za to, že podléhají dvojímu zdanění kvůli rozporům v právech na zdanění. Úmluva o arbitráži, jejíž fungování se Komise zavázala zlepšit, je omezena na spory týkající se převodních cen. Komise navrhuje přezkoumat spolu s členskými státy prostor pro účinný a obecně závazný mechanismus řešení sporů, který by se obecněji zabýval problémy mezinárodního dvojího zdanění v EU. Takovýto mechanismus by byl skutečným přínosem pro daňové poplatníky v přeshraničních situacích, zejména pro fyzické osoby a malé a střední podniky.

4. ZÁVĚR

Vhodná koordinace a spolupráce mezi členskými státy jim může pomoci dosáhnout cílů jejich daňové politiky a chránit jejich daňové základy a zároveň odstranit diskriminaci a dvojí zdanění a snížit náklady na plnění požadavků. Daňové systémy tak budou lépe přispívat k úspěchu vnitřního trhu a pomohou zvýšit konkurenceschopnost podniků v EU v celosvětovém měřítku v souladu s obnovenou lisabonskou strategií.

Komise je ochotna pomoci členským státům při vypracovávání zásad koordinovaných řešení uvedených v tomto sdělení a při zlepšování praktických opatření pro správní spolupráci. Konkrétně navrhuje předložit řadu iniciativ týkajících se hlavních oblastí přímého zdanění, jak byly popsány výše, spolu s obecnější iniciativou, která má zajistit účinné odstranění mezinárodního dvojího zdanění v EU.

Úspěch těchto iniciativ bude záviset na ochotě členských států spolupracovat a investovat do koordinovaných řešení. Nebudou-li členské státy jednat, mohlo by to pouze dále zhoršovat jejich schopnost chránit své daňové výnosy a vést k dalším soudním sporům týkajícím se jednotlivých ustanovení. Komise proto členské státy vyzývá, aby posoudily návrhy předložené v tomto sdělení a ve dvou sděleních o přeshraničních ztrátách a zdanění při odchodu, která byla dnes předložena, a aby spolupracovaly s cílem vyřešit rychle a účinně otázky v nich nadnesené.

Tato iniciativa má přinést okamžitý prospěch všem daňovým poplatníkům v přeshraničních situacích a má napomoci dokončení vnitřního trhu souběžně s iniciativami již zahájenými, zejména s prací na vytvoření společného konsolidovaného základu daně. Komise vyzývá členské státy, subjekty na trhu a orgány EU, aby se chopily šancí, které tato iniciativa nabízí.

Komise vyzývá Radu, Evropský parlament a Hospodářský a sociální výbor, aby k tomuto sdělení zaujaly stanovisko.