

HARMONIZACE V OBLASTI KORPORATIVNÍHO ZDAŇOVÁNÍ

HARMONISATION IN THE AREA OF CORPORATE TAXATION

D. Nerudová

Anotace

Příspěvek se zabývá problematikou harmonizace korporativního zdaňování zejména v souvislosti s podnikáním korporací na jednotném evropském trhu. Popisuje nejen jednotlivé snahy o harmonizaci v této oblasti, ale představuje rovněž navrhované harmonizační modely.

Annotation

The article deals with problems of corporate tax harmonisation in connection with the activity of the corporations on the internal market. It describes not only harmonisation efforts in this area but it also introduces suggested harmonisation models.

Klíčová slova

Jednotný trh, měnová unie, korporativní zdaňování, korporace, zdaňování v domácí zemi, paralelní systém, evropská korporativní daň, povinný jednotný (harmonizovaný) základ daně

Key words

Internal market, monetary union, corporate taxation, corporation, home state taxation, common (consolidated) base, european union company income tax, single compulsory harmonised tax base

Úvod

Proces harmonizace daňových soustav v Evropské unii nabyl na významu zejména po vytvoření jednotného vnitřního trhu v roce 1993, neboť jednotný trh může hladce fungovat pouze za předpokladu zajištění rovných podmínek pro všechny jeho účastníky. Rozdílné daňové systémy členských zemí tedy představují rozdílné podmínky pro účastníky trhu. Proto je proces harmonizace chápán jako nezbytný krok na cestě k vytvoření funkčního jednotného trhu.

Na počátku existence Evropského hospodářského společenství byla za nezbytnou považována celková harmonizace, tedy harmonizace nejen strukturální, ale i harmonizace sazeb. Praktická snaha o prosazování harmonizačních opatření ovšem ukázala, že celková harmonizace není reálná jednak z důvodu velké odlišnosti daňových systémů a jednak z důvodu nemožnosti prosazení řady harmonizačních opatření, které byly navrženy.

Tato situace vedla k radikálnímu přehodnocení názorů a postojů k celému procesu. Nadále se o harmonizaci uvažovalo pouze v úzké souvislosti s vytvářením jednotného vnitřního trhu. V praxi to tedy znamenalo přesunutí harmonizačních snah do oblastí, kde existence rozdílných ustanovení deformovala hospodářskou soutěž nebo vytvářela bariéry ve fungování jednotného trhu.

Prioritou se tedy stala harmonizace v oblasti daní nepřímých, neboť hrají velmi důležitou roli při aktivitách na jednotném vnitřním trhu. Harmonizace v této oblasti je tedy daleko více rozpracována a lze říci, že pokročila podstatně dále, než harmonizace daní přímých.

Vývoj harmonizačních snah

V oblasti přímého zdanění byl v Evropě jednotně používán systém, který odděleně uplatňoval daň z příjmu korporací a daň z osobních příjmů. Jedinou zemí, která neuplatňovala uvedený systém, a tudíž nerozdělovala daň z příjmů na daň z osobních příjmů a příjmů korporací, byla Itálie. Výše uvedená situace navozovala dojem, že harmonizace v této oblasti bude snadná. Výsledky práce několika komisí, jejichž úkolem bylo zmapovat možnosti harmonizace v této oblasti, bylo ovšem zjištění, že jde o daleko složitější problém, než se zpočátku zdálo.

Z tohoto důvodu začala Evropská unie opět věnovat pozornost takovému druhu přímých daní, u nichž je harmonizace nezbytnou podmínkou pro odstranění bariér fungování společného trhu. Za takovou daň je kromě nepřímých daní považována i daň z příjmu korporací, neboť kapitál je na rozdíl od práce vysoce mobilním faktorem, který umožňuje operativní přesuny do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami. Navíc situace, kdy není harmonizována daň z příjmu korporací (a tedy vládní daňová konkurence) vede k nadbytečnému zdaňování nemobilního zboží (práce) a naopak nedostatečnému zdaňování mobilního zboží (služeb a kapitálu), čehož jsme v posledních letech svědky.

Bohužel, vývoj v této oblasti ukázal, že snahy o harmonizaci jsou členskými zeměmi chápány spíše jako pokusy o omezení fiskální suverenity, což je důvodem, proč na tomto poli nebylo dosaženo výraznějšího úspěchu. Celá řada iniciativ Evropské komise v 70. a 80. letech narážela na nedostatek politické ochoty v Radě ministrů, kde je třeba pro přijetí nového opatření jednomyslnost.

V roce 1990 Evropská komise ve své zprávě uvedla, že rozdílnost ve zdanění korporací způsobuje ekonomické deformace, neboť ovlivňuje podniky při rozhodování o umístění a financování svých investic. Zpráva tedy zdůrazňovala fakt, že je třeba rychle začít uvažovat o harmonizaci v této oblasti, aby byla zaručena daňová neutralita¹.

Z výše uvedených důvodů Komise ustavila tzv. Rudingův výbor², jehož úkolem bylo zjistit, zda je opravdu potřebná rychlá harmonizace korporativního zdanění. Experti z tohoto výboru se zabývali následujícími okruhy problémů:

- zda rozdílné zdanění v jednotlivých členských státech způsobuje deformace na vnitřním trhu zejména pokud jde o investiční záměry a konkurenci;
- zda se při výskytu deformací dá očekávat, že tyto deformace budou odstraněny vzájemným působením tržních sil a daňovou konkurencí mezi členskými státy, nebo zda bude třeba zásahu;
- jaká jednotlivá opatření budou nutná k odstranění či zmírnění těchto deformací.

Výsledkem činnosti výboru bylo zjištění, že v systémech korporativního zdanění v jednotlivých členských státech panují velké rozdíly jak ve struktuře, tak v sazbách daní. Tyto rozdíly dle výboru ovlivňují rozhodování nadnárodních korporací a způsobují deformace v hospodářské soutěži.

Výbor připustil, že se korporativní zdanění v členských státech v 80. letech určitým způsobem sblížovalo. Dle zjištění výboru šlo ovšem pouze o opatření na národní úrovni, nikoliv o opatření prováděné na základě směrnice.

¹ Jde o požadavek, aby zdanění neovlivňovalo výběr výrobních faktorů, vlastnické a organizační vztahy v ekonomice, a aby nezasahovalo do liberální ekonomické soutěže (Encyklopedie Diderot, 1999).

² Členové výboru byli nezávislí experti v oblasti zdanění korporací, vedením výboru byl pověřen bývalý nizozemský ministr financí Onn Ruding.

Na základě provedených studií tedy v roce 1992 Rudingův výbor vypracoval doporučení, týkající se budoucnosti korporativního zdanění. Jako nejdůležitější byly označeny následující úkoly:

- odstranění deformačních a diskriminujících ustanovení daňových předpisů členských zemí v oblasti zahraničních investic;
- stanovení zásad pro určení základu daně a stanovení minimálních sazeb daně (jde zejména o snahu odstranit škodlivou daňovou konkurenci, která má za úkol přilákat do země cizí kapitál);
- zajištění transparentnosti všech daňových stimulů v oblasti podpory investic s tím, že upřednostňovány budou stimuly nefiskální povahy.

Vzhledem ke složitosti formování společného systému zdanění Rudingův výbor navrhl rozdělit celou operaci do třech etap: období do konce roku 1994, období během formování hospodářské a měnové unie a poslední období mělo představovat završení hospodářské a měnové unie.

V první etapě vypracovala Komise návrh směrnice o minimální sazbě korporativní daně ve výši 30%, jak pro zisk zadržovaný, tak pro zisk rozdělený ve formě dividend. Ve druhé etapě pak měly všechny členské státy souhlasit s maximální sazbou korporativní daně ve výši 40%. Dále výbor doporučil, aby ze zisku byla vybírána pouze jedna daň, a to daň korporací, aby se zavedly alespoň základní normy pro stanovování daňového základu, a v neposlední řadě doporučil sjednocení termínu pro zaplacení daně ve všech členských státech.

V důsledku faktu, že se členské země nechtějí vzdávat svých zvyklostí a jakékoliv pokusy o harmonizaci považují za vměšování do vnitřních záležitostí, byla snaha Rudingova výboru neúspěšná a většina návrhů směrnic v této oblasti byla stažena.

Vývoj ekonomické integrace a postupná realizace jednotného vnitřního trhu vytvářela tlak na harmonizaci daně z příjmu korporací alespoň v takových oblastech, které by mohly bránit hladkému fungování tohoto trhu. Výsledkem bylo, že s přechodem na jednotný trh Rada přijala v roce 1990 dvě významné směrnice, týkající se přímého zdanění (konkrétně korporativního zdanění). Obě tyto směrnice jsou platné od roku 1993.

Harmonizační opatření

První směrnice Rady č. **90/434/EEC** z 23. července 1990, známá pod názvem **The Merge Directive** (směrnice o fúzích), upravuje odklad daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převodu aktiv na přeshraniční výměnu akcií v rámci Evropské unie. Tato směrnice tedy zavádí jednotný systém zdanění fúzí.

Druhá směrnice Rady č. **90/435/EEC** z 23. července 1990 je známá pod názvem **The Parent-Subsidiary Directive** (směrnice o mateřských a dceřinných společnostech), upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v národním měřítku a společností, které působí v rámci celé Evropské unie. Směrnice sledují dva hlavní cíle (**Kubátová, 1998**):

- Směrnice by měla zaručit, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní příjmy dceřinné společnosti sídlící v jiné členské zemi, nebo pokud tyto příjmy zdaní, umožní mateřské společnosti od základu daně odečíst daň z příjmu, kterou platí dceřinná společnost v jiné členské zemi.
- Směrnice by měla vyloučit rozdělení zisku po zdanění dceřinné společnosti ze srážkové daně.

Od roku 1995 platí v Evropské unii po období pěti let tzv. konvence, která má zamezovat dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu transferových cen v různých zemích.

K snad největším problémům harmonizace přímých daní v Evropské unii patří odlišné pojetí zdanitelných zisků. Existuje skupina zemí, jako například Velká Británie a Nizozemí, kde se účetní zisk a základ daně výrazně liší. Jde o metodu, kdy závěrkové účty mají jiný obsah a proto se tedy odlišují od daňové koncepce.

Druhá skupina zemí (např. Německo) aplikuje postup, kdy se účetní zisk a základ daně v zásadě neliší a výpočet základu daně vychází z účetního zisku.

Nutnost harmonizovat korporativní daň vedla k vypracování rozsáhlé studie o korporativním zdaňování, která byla zveřejněna koncem roku 2001. Provedené studie distorzních účinků rozdílných ustanovení v oblasti korporativního zdaňování ukázala, že je třeba rychlého, komplexního a dlouhodobé řešení, neboť rozdílná pravidla v jednotlivých státech představují pro podniky značné náklady.

Jako řešení Evropská komise navrhla čtyři modely systémů korporativního zdanění. Tyto modely jsou navrženy tak, že členským státům je ponechána volnost v uvalování daňové sazby, harmonizován je základ daně. Je potřeba ovšem zdůraznit, že v rámci eliminace negativních efektů daňové konkurence budou muset členské státy souhlasit alespoň se stanovením minimální sazby daně, nebo daňového pásma.

Prvním model se nazývá **zdaňování v domácí zemi**. Při existenci tohoto systému zdaňování by společnosti podnikající ve více členských státech stanovovaly jejich zdanitelný zisk podle pravidel platných v jejich domácí zemi (tzn. že zdanitelný zisk organizačních složek, podnikajících v jiných členských státech by se stanovoval na základě pravidel, které platí v domácí zemi). Výše uvedený systém by pro společnosti znamenal výrazné zjednodušení, neboť by podléhaly pouze jednomu daňovému systému. Na druhé straně je však nutno upozornit, že tento systém vyžaduje zakotvení přesné definice rezidentství společnosti.

Paralelní systém předpokládá existenci evropského daňového systému pro korporace s aktivitami v jiných členských státech, zatímco ostatní subjekty by podléhaly domácímu systému zdaňování. Společnosti podnikající ve více členských státech podléhající evropskému daňovému systému by i nadále byly spravovány institucemi domácí země, a nikoliv institucemi evropskými. Výše uvedený systém by pro společnosti podnikající ve více členských státech opět znamenal zjednodušení, neboť by eliminoval problém transferových cen a společnosti by automaticky měly prospěch z konsolidace.

Evropská korporativní daň je založena na existenci evropského zákona o dani z příjmu korporací. Výběr daně by měl být zajištěn prostřednictvím nové evropské instituce. Jednotná sazba daně by byla stanovována na úrovni Evropské unie. V podstatě se jedná o obdobu národního daňového systému, ovšem v tomto případě je aplikován na evropské úrovni (ne národní). Tento systém by představoval důležitý krok na cestě k vytvoření federativního uspořádání Evropy (princip USA).

Povinný jednotný (harmonizovaný) základ daně představuje poslední navrhovaný model. Tento model ovšem vyžaduje přijetí jednotného evropského systému korporativního zdaňování, který by nahradil dosud existující národní daňové systémy.

Je třeba zdůraznit, implementace modelu bude velmi složitá vzhledem k neochotě států k harmonizaci v oblasti korporativního zdaňování. Zavedení harmonizovaného základu daně ve své podstatě bude ještě více zviditelňovat rozdíly v jednotlivých daňových sazbách a zdůrazní potřebu harmonizace či koordinace daňových sazeb.

Závěr

V současné době se korporace operující na jednotném evropském trhu setkávají s patnácti odlišnými daňovými systémy. Tento fakt způsobuje pokles ekonomické efektivity, dodatečné náklady a přispívá k nedostatku transparentnosti. Nejen jednotný trh,

ale i monetární unie velmi silně ovlivnily podnikání korporací, které přestaly chápat domácí trh jako trh členského státu, nýbrž začaly za domácí trh považovat trh evropský. Všechny tyto vývojové tendence (především změnu chápání domácího trhu) by mělo odrážet i korporativní zdaňování.

Zavedení jednotného evropského modelu zdaňování korporací by znamenalo redukci dodatečných nákladů, které na sebe váže existence rozdílných daňových systémů, problém transferových cen v rámci Evropské unie by byl eliminován, automaticky by mohly být na „evropském principu“ konsolidovány zisky a ztráty a v neposlední řadě by také došlo ke zjednodušení mezinárodních operací.

Závěrem je nutno zdůraznit, že problém existence odlišných daňových systémů na jednotném evropském trhu se stal natolik tíživým, že se Evropská komise rozhodla navrhnout harmonizační opatření v takové podobě, že nebude třeba účasti všech států, tzn. že budou založeny na principu dobrovolnosti.

Literatura

European Commission, *Company Taxation in the Internal Market*. COM(2001) 582 final.

European Commission, *Tax Harmonisation in the Community – Measures Adopted and Proposed*. document TAXUD/2904/2001-EN.

European Commission, *Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead*. COM(2001) 260 final.

European Commission, *Taxation in the European Union – Report on the Development of Tax Systems*. COM(96) 546 final.

Hamaekers, H. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. *European Taxation*, 1993, Vol. 33, No. 1, p. 25-27.

Nerudová, D. – Vybíhal, V. K problematice daňové konkurence a harmonizace v kontextu evropského trhu. *Sborník – Obchod, jakost a finance v podnicích – determinanty konkurenceschopnosti*, 2002, s. 105-110.

Nerudová, D. Daňová harmonizace. *Mendelnet 2002/3 – Sborník příspěvků z konference studentů doktorského studia*. 2003, s.118-121.

Kubátová, K. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7-8, s. 2-7.

Kontaktní adresa:

Ing. Danuše Nerudová

Provozně ekonomická fakulta Mendlovy lesnické a zemědělské univerzity v Brně

Ústav účetnictví a daní, tel. 545132040

nerudova@pef.mendelu.cz