

Univerzita Palackého v Olomouci  
Právnická fakulta

**Lenka Katolická**

**Harmonizace korporativního práva v oblasti daní v rámci EU**

Diplomová práce

Olomouc 2012

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Harmonizace korporativního práva v oblasti daní v rámci EU vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.“

V Olomouci dne 21. března 2012

---

Lenka Katolická

**Poděkování:**

Ráda bych na tomto místě poděkovala panu JUDr. Pavlu Matouškovi za jeho odborné vedení a vstřícný přístup při vypracování této práce. Dále děkuji celé své rodině za podporu v době studia.

# Obsah

Úvod .....	6
1 Korporativní právo .....	8
1.2 Korporace.....	8
1.2 Obchodní společnost jako subjekt korporativního práva.....	11
1.3 Pojem korporativního práva.....	13
2 Korporativní právo v oblasti daní.....	17
2.1 Korporativní daně obecně.....	17
2.2 Korporativní daně v Evropské unii.....	19
2.2.1 Směrnice o fúzích.....	22
2.2.2 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností ..	23
2.2.3 Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.....	25
2.2.4 Shrnutí .....	25
2.3 Korporativní zdaňování v České republice.....	26
3 Modely harmonizace korporativního zdaňování .....	30
3.1 Režim zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky.....	31
3.2 Evropská korporativní daň.....	33
3.3 Jednotný povinný harmonizovaný základ daně.....	33
3.4 Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob .....	34
3.4.1 Charakteristika systému CCCTB .....	35
3.4.2 Princip konsolidovaného základu daně .....	37
3.4.3 Přínos CCCTB.....	38
3.4.4 Oficiální přístup České republiky k CCCTB.....	39
3.5 Shrnutí.....	39
4 Nástin budoucího vývoje korporativního práva v oblasti daní.....	41
4.1 Očekávaný postup na úrovni EU .....	41

4.2	Změny v úpravě korporativního práva v České republice .....	42
4.3	Očekávané změny korporativního zdaňování .....	43
4.4	Hodnocení autorky .....	45
	Závěr .....	47
	Anotace .....	55
	Abstract .....	55
	Klíčová slova .....	55
	Key words .....	55

## Úvod

S postupným rozvojem jednotného vnitřního trhu se EU stále snaží o zlepšování podmínek, jež jsou předpokladem jeho efektivního fungování. Mezi opatření, se kterými se při jakémkoliv pohybu na vnitřním trhu setkáme, patří také opatření daňová, která tvoří typický nástroj vnitrostátní politiky. Harmonizace na poli daní tak bude vždy provázena určitým bojem států za svou národní suverenitu, a to obzvláště v oblasti daní přímých. Evropská komise se snaží tuto situaci změnit, aby se evropský trh stal přístupnějším pro širší spektrum podnikatelů, a tím i více konkurenceschopným v globálním měřítku. Kdo podniká nebo hodlá podnikat na vnitřním trhu, musí se totiž připravit na to, že v každém členském státě ho čeká jiná administrativní procedura v rámci přiznání daně z příjmu, a to působí obtíže administrativní i nákladové. Jelikož jsou to zejména obchodní společnosti, než podnikatelé fyzické osoby, kteří se na trhu pohybují, zaměřila se Evropská komise na oblast daní z příjmů právnických osob neboli na daně korporativní. Oblast daní korporativního práva se stala i předmětem mé práce.

Cílem práce je zanalyzovat, zhodnotit a popsat stav harmonizace korporativních daní v rámci EU. Jelikož úprava daní z příjmů je stále v kompetenci každého členského státu, bude nutné též posoudit stav a nástin budoucího vývoje v České republice.

Pro vymezení oblasti korporativních daní považuji za důležité nejprve se zabývat pojmem korporace a korporativní právo. O korporativním právu se v České republice mluví v poslední době zejména v souvislosti s reformou soukromého práva a vychází se z toho, že se jedná o právo obchodních společností. Pokud však název oblasti korporativního práva odvozujeme od pojmu korporace, měly bychom se na tuto oblast podívat poněkud podrobněji. V první části mé práce se tedy pokusím charakterizovat důležité znaky dané právní oblasti, abychom mohli dále přikročit k oblasti daní.

V druhé kapitole budu charakterizovat oblast daní korporativního práva. Pokusím se určit, které daně lze považovat za korporativní a jaká je jejich právní úprava v rámci EU. Mým cílem je zanalyzovat stav harmonizace v rámci Evropské unie a následně podat obraz zjištěných informací. Současnou situaci právní úpravy oblasti korporativních daní budu dále analyzovat s právním řádem České republiky a pokusím se zhodnotit, zda Česká republika vyhovuje evropským ustanovením.

Vývojem v oblasti korporativních daní *de lege ferenda* se budu zabývat v kapitole třetí. Podám popis jednotlivých modelů harmonizace, které Evropská komise navrhuje. Zaměřím se zejména na pravděpodobnost jejich uskutečnění a přínos pro jednotný vnitřní trh.

V návaznosti na návrh směrnice o jednotném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob se konkrétně zaměřím na tento navrhovaný systém a stanovisko členských států.

V závěrečné části se zamyslím nad budoucím vývojem harmonizace korporativních daní v Evropské unii i České republice. Zaměřím se především na předpokládané změny v českém právním řádu, tj. na připravovaný zákon o daních příjmů, a zhodnotím jej v souvislosti s předpokládaným evropským vývojem.

# 1 Korporativní právo

Korporativní právo je jedním z top témat posledních měsíců, a to nejen v návaznosti na schválený zákon o obchodních korporacích a občanský zákoník. Mluvíme o něm v souvislosti s činností advokátních kanceláří, které nabízejí své služby v oblasti správy obchodních společností, se vznikem nadnárodních společností či v souvislosti s daňovou harmonizací v rámci Evropské unie. Korporativní právo můžeme považovat za nově se rozvíjející odvětví práva, jehož definice nebyla dosud podána.

Při zkoumání tohoto odvětví se většinou dostaneme k tomu, že o korporativním právu bývá jednáno jako o právu obchodních společností.<sup>1</sup> S tím však plně nesouhlasím, neboť pokud při definování vycházím z pojmu korporace, nesmím přejít fakt, že na rozdíl od obchodních společností, zde existují subjekty obsahující pojem korporace přímo ve svém názvu, i když mají poněkud odlišný statut, a to korporace veřejnoprávní. Proto bude nutné zkoumat, proč teorie dochází k těmto závěrům.

Definování korporativního práva nám ani neusnadní, že se v této práci budu zabývat oblastí daní. Až se totiž dostaneme dále, zjistíme, že pokud se mluví o korporativním zdaňování, splývá nám pojem zdaňování obchodních společností s daněmi z příjmů veškerých právnických osob.

Pokusíme se nyní tedy vyjít nejprve z pojmu korporace, který dal název celé této právní oblasti, abychom mohli určit, jaké postavení toto právní odvětví v právním řádu zaujímá. Uvádí se totiž, že se jedná o typicky soukromoprávní oblast, s čímž nemohu úplně tak souhlasit.

## 1.2 Korporace

Současná právní úprava pojem korporace legálně nedefinuje, přesto se s tímto pojmem v zákonech setkáme, a to překvapivě v souvislosti s právem správním<sup>2</sup>, a nikoliv v obchodním zákoníku, jak bychom očekávali. Vymezení korporace však nalezneme v pracích mnoha autorů.<sup>3</sup> Stálá doktrína vymezuje korporaci jako „sdržení osob za účelem sledování

---

<sup>1</sup> např. RICHTER, Tomáš. O logice a limitech korporačního práva: teoretické základy. *Právní rozhledy*, 2008, roč. 16, č. 23, s. 845 – 855.

LASÁK, Jan. HAVEL. Bohumil. *Kompendium korporačního práva*. Praha: C. H. Beck. 2011. 226 s.

<sup>2</sup> § 2 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů, § 1 odst. 2 zákona č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů, §1 odst. 2 zákona o hl. městě Praze zákon 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>3</sup> srov. ELIÁŠ, K., POKORNÁ, J., DVOŘÁK, T. *Kurs obchodního práva, Obchodní společnosti a družstva*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 6.



*společného cíle jako samostatný právní subjekt.*<sup>4</sup> Změnu přináší nový občanský zákoník, který uvádí, že korporaci vytváří jako právnickou osobu společenství osob.<sup>5</sup>

Obecně rozlišujeme korporace na soukromoprávní a veřejnoprávní. Nemůžeme se však ztotožnit s teorií, že dělení korporací vychází striktně z třídění práva na soukromé a veřejné. Jedná se o jedno z východisek pohledu na třídění. Korporace můžeme také třídít podle druhu činnosti, zda je účelem zřízení podnikání či jiná činnost, tzn. třídění korporace práva občanského a obchodního. Jelikož však teorie uvádí, že subjekty korporativního práva jsou korporace soukromoprávní, pokusím se dané tvrzení vyvrátit a poukázat na znaky, které ukazují, že i veřejnoprávní korporace mohou být subjekty práva korporativního.

Existuje mnoho pohledů na to, který znak je pro odlišení korporací soukromoprávních a veřejnoprávních rozhodující, většinou proto dochází k jejich kombinování.<sup>6</sup> Já si pro následné srovnání rozdělila znaky korporací do tří oblastí: na aspekt členský, právní a ekonomický. Nejedná se o úplný výčet znaků korporací, ale pro splnění našeho cíle nám to postačí.<sup>7</sup>

Korporace jako sdružení osob ukazuje na členský znak korporací, tzn. je tvořena osobami a nejedná se pouze soubor majetku. Nový občanský zákoník uvádí, že korporace může být tvořena i pouhou jednou osobou, ale musí se jednat o osobu právnickou. Důležité je, že na základě členského znaku rozdíl mezi korporacemi veřejnoprávními a soukromoprávními nenalezneme, tzn., jedná se o znak společný pro oba druhy korporace.

Právní znak odkazuje na právní zakotvení jednotlivých korporací v právních předpisech. Můžeme říci, že úprava soukromoprávní korporace je zakotvena v pramenech soukromého práva, především tedy v pramenech práva občanského a obchodního, a veřejnoprávní korporace v pramenech práva veřejného, tj. správního. Není tomu ale úplně tak. Občanský i obchodní zákoník mluví o veřejnoprávních korporacích jako o právnických osobách, konkrétně obchodní zákoník upravuje obchodně závazkové vztahy při podnikatelské činnosti veřejnoprávní korporace. Jinak řečeno i soukromoprávní předpisy upravují činnost veřejnoprávních korporací.

Na tomto místě se však chci zmínit o právním pohledu na korporaci jako na samostatnou právnickou osobu, která je subjektem práv a povinností a má způsobilost svými právními úkony nabývat práva a povinností, a to jak oblastí soukromoprávní, tak veřejnoprávní. Rozdíl nacházíme v zakotvení této právní subjektivity. Zatímco

---

<sup>4</sup> SLÁDEČEK, Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. vydání. Praha: ASPI - Wolters Kluwer, 2009, s. 238.

<sup>5</sup> § 210 zákona č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

<sup>6</sup> srov. HURDÍK, J. *Právnické osoby a jejich typologie*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck 2003, 43 s.

<sup>7</sup> Pro konkrétní vymezení znaků jednotlivých korporací odkazují na literaturu správní a obchodní.

soukromoprávní korporace jsou zakládány soukromoprávní skutečností, nejčastěji smlouvou, veřejné korporace jsou zřizovány zákonem nebo jiným vrchnostenským aktem na základě zákona. A zde nacházíme první odlišení daných druhů korporací. Veřejnoprávní korporace jsou prvotně zřízeny k plnění úkolů veřejných a při jednání s majetkem státu podléhají státnímu dozoru. Není vyloučeno, aby veřejnoprávní korporace jednala jako rovnocenný a svébytný partner k ostatním subjektům.

Vzhledem k tomu, že tedy existují oblasti, kde veřejnoprávní korporace svůj status veřejnoprávní ztrácí, je nutné počítat s tím, že i tato korporace je subjektem korporativního práva. Důležité je však pamatovat na to, že se jedná pouze o tu část činnosti, kde jedná veřejnoprávní korporace jako korporace soukromoprávní.

Dále se dostáváme k ekonomickému znaku, tj. k oblasti příjmů a výdajů korporací a jejich následné správě. Zaměřuji se zde na fiskální činnost veřejnoprávní korporace, tedy na hospodaření se svým majetkem, kdy se na veřejnoprávní korporaci vztahují stejná ustanovení živnostenského zákona a obchodního zákoníku jako na korporaci soukromoprávní.

Bylo by možné argumentovat, že veřejnoprávní korporace má jen takovou svobodu, jakou jí stát přiznává, což vychází z ústavně zaručeného práva na samosprávu. A to by právě mohl být problém v rámci jednotného vnitřního trhu, na kterém se setkávají subjekty z mnoha států, kdy tyto státy jsou nadány mocí na samosprávu svého území. Za současného stavu je stále v rukou státu, jakým způsobem upraví samostatnost veřejnoprávních korporací, a zda vůbec veřejnoprávním korporacím umožní jednat jako subjekt soukromoprávní. Omezení tohoto práva by znamenalo zásah do státní suverenity a nebylo by v souladu ani se zásadou subsidiarity a proporcionality.

Přesto určité ideje a cíle především v oblasti územní samosprávy prostupují politiku Evropských společenství prakticky od jejich vzniku. Cílem EU je zmenšování rozdílů mezi jednotlivými regiony a decentralizace, ale konkrétní právní normy zatím nenalezneme. Není však vyloučeno, že se daná situace v budoucnu změní vzhledem k vzrůstajícímu významu regionů.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že při vymezování subjektů korporativního práva musíme zahrnout korporace soukromoprávní i veřejnoprávní při jejich fiskální činnosti. Daná situace by se však dala v mnohém zjednodušit. Za současného právního stavu je možné, aby veřejnoprávní korporace plnila úkoly veřejné i soukromé. Odstranění této možnosti by situaci v mnohém vyjasnilo. Mířím k tomu, že veřejnoprávní korporace mohou zakládat korporace soukromoprávní. Obec může pro účely hospodářské a podnikatelské činnosti zřizovat některé

z právně přístupných forem vlastních organizací, jimiž mimo rozpočtových organizací mohou být i obchodní společnosti.<sup>8</sup>

Odstraněním toho, aby veřejnoprávní korporace vykonávaly úkoly soukromoprávní, bychom jednak striktně dodrželi důvody vzniku takových korporací, tzn. účel veřejný a soukromý, a jednak bychom byli ušetřeni dohadů, kdy jedná veřejnoprávní korporace jako subjekt veřejný a kdy jako soukromý.

Konkrétně by bylo nutné v zákonech nebo zřizovacích aktech veřejnoprávní korporace upravit fiskální činnosti korporace tak, aby bylo nutné v dané oblasti zřídit korporaci soukromoprávní. Tím bychom se bez dalších námitek dostali k tomu, že subjekty korporativního tvoří pouze soukromoprávní korporace.

## **1.2 Obchodní společnost jako subjekt korporativního práva**

V teorii o korporativním právu převládá názor, že pouze obchodní společnosti tvoří subjekty korporativního práva. Tento fakt nemohu nerespektovat, i když já jsem ve svých závěrech dospěla k tomu, že subjekty korporativního práva mohou tvořit korporace soukromoprávní i veřejnoprávní, ale tyto pouze za určitých podmínek, tj. když veřejnoprávní korporace působí jako subjekt soukromý nebo sama zřídí k soukromoprávní činnosti subjekt soukromého práva. Stále to však neznamená, že subjekty korporativního práva jsou pouze obchodní společnosti. Nesmíme zapomínat, že existují i korporace občanskoprávní. Oba tyto typy jsou právnickými osobami a podléhají daní z příjmů právnických osob, což znamená, že v oblasti daní se mezi těmito subjekty nijak nerozlišuje.

Musíme se ale podívat na důvody, které vedou k závěru, že korporativní právo je právem obchodních společností. Možná by bylo mnohem jednodušší, kdybychom se nezabývali poněkud komplikovaným českým názvoslovím a podívali se na pojem korporace v mezinárodním měřítku. Angloamerický a kontinentální právní systém vychází úplně z jiných pramenů práva a tradic. Kontinentální právní systém rozeznává právnické osoby veřejnoprávní a soukromoprávní. Český právní systém se dále dělí na ty, které se řídí občanským právem a ty, které se řídí právem obchodním, tj. obchodní společnosti. Za upozornění stojí fakt, že v českém právním systému nenalezneme ani definici obchodní společnosti. Občanský ani obchodní zákoník obchodní společnost nedefinuje, pouze stanoví, že se jedná o právnickou osobu založenou za účelem podnikání. Zároveň ale obchodní zákoník dále uvádí, že není vyloučeno, aby existovaly obchodní společnosti i za účelem jiným.

---

<sup>8</sup> § 56 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů

V německé právní úpravě jsou obecně korporace rozlišovány na společnosti a korporace. Společnosti odpovídá jakákoliv korporace ve smyslu, jaký uvádí nový občanský zákoník v §210, a pojem korporace odpovídá našemu pojetí obchodní společnosti.

Americký právní systém vychází především z pramenů materiálních. Nerozlišuje se mezi korporacemi obchodními a občanskými, ale zdali se jedná o subjekt s právní subjektivitou (*corporation*) a bez právní subjektivity (*partnership*). Nenalezneme zde ani obecně závaznou normu, která by znaky či formy korporací upravovala.

V Evropské Unii (dále také „EU“) pod pojmem Evropské korporativní právo nalezneme právo evropských společností, které jsou variacemi na národní obchodní společnosti, tj. Evropská společnost, Evropské družstvo a Evropské zájmové hospodářské sdružení. Mimoto EU neodstraňuje rozmanitost jednotlivých forem obchodních společností, stanovuje však základní nároky pro ty druhy obchodních společností, jež se mají těšit svobodě usazování na území ostatních členských států. Řada směrnic výrazně sblížila právo obchodních společností členských států, v právních předpisech týkajících se korporací vždy v přílohách nalezneme výčet korporací, kterých se právní norma týká. Stále se tedy pohybuje ve sféře korporací soukromoprávních dle práva obchodního.

Autoři John Armour, Henry Hausmann a Reinier Kraakman dospěli k závěru, že bez ohledu na rozličné právní úpravy napříč právními systémy je fascinující, že v oblasti korporativního práva nacházíme překvapivou podobnost, co se týče jednotlivých charakteristických rysů obchodních společností. Pokud vezmeme tedy v úvahu základní právní znaky obchodních společností, můžeme jmenovat pět základních oblastí, jejichž úpravu nalezneme ve všech právních předpisech upravující korporativní právo. Těmito znaky jsou „*právnícké osoby, omezené ručení, převoditelné akcie, struktura řídicích orgánů a sdílené vlastnictví prostřednictvím poskytovatelů kapitálu.*“<sup>9</sup>

Abych se to pokusila shrnout. První korporace vznikaly již ve starověkém Římě (*corporalis*) a označovaly sdružení osob s právní subjektivitou. S postupným rozvojem práva se i tyto společnosti postupně začaly formovat dle podobných znaků. Dále v návaznosti na vznik státní správy a poté samosprávy se dospělo k tomu, že i subjekty, které se osamostatnily od státu, mají povahu korporací. Avšak významem a vlivem na mezinárodní společenství jsou důležité právě ty korporace, které mají napříč právním světem podobné znaky, tj. obchodní společnosti. Je proto mnohem jednodušší mluvit o subjektech korporativního práva jako

---

<sup>9</sup> KRAAKMAN, Reinier a kol. *The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Functional Approach*. 2. vydání. Oxford: Oxford University Press, 2009, s 1.

o obchodních společnostech, neboť tak máme jistotu, že tyto subjekty budou odpovídat i mezinárodnímu pojetí.

### 1.3 Pojem korporativního práva

S rostoucím významem korporativního práva se můžeme setkat také s různými názvy tohoto právního odvětví. Setkáme se s označením korporativní, korporáčnické, korporátní právo. Dle mého názoru se jedná o synonyma, i když v budoucnu nakonec nejspíše zvítězí označení právo korporáčnické.

Jak jsem již uvedla, pojmenování korporativního práva vychází ze svých subjektů, tj. korporací. Nicméně vycházet z pojmu korporace může být velmi matoucí. V předchozích podkapitolách jsem se snažila naznačit, že existuje rozdíl v chápání korporace. Pro teorii navrhuji rozlišovat korporativní právo v širším a užším slova smyslu.

Pod korporativním právem v širším slova smyslu rozumíme právo osob, které se spojily a vytváří korporaci jako právnickou osobu. Jedná se o obecné korporativní právo upravující veškeré korporace, tj. občanskoprávní i obchodněprávní. Takto obecně vymezuje německý občanský zákoník v § 705 právo společností, když definuje právo jako právo soukromých sdružení osob, které byly založeny právním úkonem za účelem dosažení společného cíle. Toto pojetí korporativního práva je v souladu s určením subjektů v českých předpisech daňových týkajících se daně z příjmu i s předpisy trestními. Dle zákona o trestní odpovědnosti právnických osob jsou trestně odpovědné veškeré právnické osoby, kromě osob uvedených v § 6.<sup>10</sup> Z povahy právnických osob vyplývá, že trestní činnost mohou páchat pouze korporace, a to i ty veřejnoprávní pokud jednají jako soukromoprávní subjekt.

Korporativním právem v užším slova smyslu pak rozumíme právo obchodních společností či korporativní právo obchodní. Toto pojetí tedy odpovídá mezinárodní i české doktríně jako právo korporativní, ačkoliv já považuji za nutné, abychom alespoň pro účely vědecké rozlišovali, kdy mluvíme o právu korporativním v širším a kdy v užším slova smyslu. V následujícím textu budu pojednávat o korporativním právu tak, jak k němu přistupuje veřejnost, tedy o právu korporativním v užším slova smyslu.

Již jsme si tedy uvedli, že pod korporativním právem obecně rozumíme právo obchodních společností. Dále je nutné určit, jaké právní vztahy a skutečnosti toto právo charakterizují.

---

<sup>10</sup> zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů

Korporativním právem nejčastěji rozumíme právo upravující založení, vznik, fungování, zánik a likvidaci obchodních společností, mezistátní slučování kapitálových společností, veřejné nabídky převzetí a účetnictví obchodních společností, včetně poměrů v rámci koncernů a holdingů, jakož také zdanění zisků obchodních společností. Jednodušeji řečeno, korporativní právo se zabývá fungováním a správou obchodních společností.

Spíše než k systematice tohoto odvětví se autoři většinou spokojí s vymezením znaků obchodních společností a následným vymezováním jednotlivých forem. Pokusím se nyní tedy korporativní právo rozčlenit do oblastí, které tvoří obsah tohoto právního odvětví:

- právo upravující založení a zrušení obchodních společností
- právo upravující vznik, zánik a likvidaci obchodních společností
- úprava právních poměrů obchodních společností
- mezinárodní působení obchodních společností: fúze a akvizice
- korporativní zdaňování
- úprava jednotlivých forem korporací
- trestní odpovědnost korporací

My se budeme v dalších částech práce zabývat oblastí korporativního zdaňování.

Když jsme si vymezili obsah korporativního práva, budeme se dále zabývat jeho postavením v právním řádu. V rámci třídění práva bychom mohli zařadit korporativní právo do zvláštní části práva obchodního upravující obchodní společnosti. Obchodní právo „*lze charakterizovat jako soubor zcela účelově vytvořených právních norem, které upravují majetkoprávní postavení podnikatelů a vztahy vznikající mezi nimi v souvislosti s jejich podnikatelskou činností,*“<sup>11</sup> a je typickým příkladem pro právo soukromé.

Otázka, kterou si nyní kladu, odkazuje do oblasti, zda považujeme právo korporativní pouze za pododvětví práva obchodního a znamená to, že musíme i tato pododvětví považovat za právo soukromé, nebo lze říci, že se jedná o veřejnou část obchodního práva, které je jinak právem soukromým?

Když vezmeme v úvahu tu část korporativního práva upravující vznik a zánik společností, dospějeme k závěru, že toto rejstříkové řízení je typicky veřejnoprávní oblastí. Také oblast korporativního zdaňování zařadíme k právu veřejnému. Pro tyto oblasti je totiž typické, že jsou upraveny kogentními normami. Dle mého názoru však korporativní právo netvoří jen zvláštní část práva obchodního, ale jedná se i právní oblast, která upravuje

---

<sup>11</sup> LOCHMANOVÁ, Ludmila. *Základy obchodního práva*. 2. vydání, Praha: KEY Publishing s.r.o., 2011, s. 13

obchodní společnosti ve všech aspektech, tzn., že právo korporativní tvoří prvky práva obchodního, finančního a správního.

O tom, že obchodní zákoník je prostoupen veřejnoprávními prvky, hovoří i důvodová zpráva k novému zákonu o obchodních korporacích. Ta navíc uvádí, že „*veřejnoprávní prvky do obchodního zákoníku pronikají i v důsledku harmonizačních snah, neboť řada evropských směrnic vykazuje elementy veřejnoprávní povahy.*“<sup>12</sup>

Pokud váháme, k čemu je vůbec dobré odlišovat právo na soukromé a veřejné, je nutné si uvědomit, že právě toto odlišování určuje postavení účastníků právních vztahů, regulaci těchto vztahů státem a především stanoví základní zásady a principy, které se pro dané právní odvětví uplatňují. Rozlišování práva na soukromé a veřejné je jedno z nejzákladnějších a nejstarších dělení, má počátky již v antickém Římě. Následně byla vypracována spousta dalších teorií, jež se snaží vymezit přesnější hranici mezi právem soukromým a veřejným, ale tato hranice nikdy nebyla přesně vymezena. Proto dnes mluvíme o právu soukromém s prvky práva veřejného a naopak.

A proto chci nyní provést test norem práva korporativního podle jednotlivých teorií rozlišující právo soukromé a veřejné, abychom si vytvořili přesnější obraz o charakteru tohoto práva.

Právní dualismus, neboli třídění práva na soukromé a veřejné, má svůj původ v antickém Římě, kdy Domitius Ulpianus rozlišoval *ius publicum*, právo veřejné vztahující se na věci římského státu, a *ius privatum*, soukromé právo k prospěchu jednotlivců. Dle této zájmové teorie je rozhodující, zda jsou právní normy přijímány v zájmu všech nebo jednotlivců. Jedná se o teorii již překonanou a ani nám by v našem testu nepomohla, neboť normy korporativního práva působí jednak vůči všem, např. při zápisu společnosti do obchodního rejstříku, nebo jen vůči těm jednotlivcům, kteří se sdružují za účelem podnikání.

Teorie organická rozlišuje právo na veřejné a soukromé dle charakteru subjektu právního vztahu, tzn., zda se subjekt stal příslušníkem právního vztahu na základě právního úkonu, či ze své povahy. Obchodní korporace se stávají subjekty právních vztahů v rámci svého fungování na základě vlastních právních úkonů, nejčastěji smluv. Obecně můžeme říci, že obchodní společnosti v rámci svého fungování nejsou omezovány právními předpisy, pokud se nejedná o jednání, které je zákonem zakázáno. Jinými slovy lze říci, že se zde jedná o princip autonomie vůle účastníků, tedy o jeden z hlavních principů soukromého práva. Jenomže existují případy, kdy i stát se stává subjektem právního vztahu v otázkách fungování

---

<sup>12</sup> Důvodová zpráva ze dne 18. května 2011 k zákonu o obchodních společnostech a družstvech

korporace. Jedním z prvků, jenž nutně provází hospodaření obchodních společností je i platba daní. A právě v případě daňového řízení se účastníkem řízení stává i orgán veřejné moci.

Dnešní právní výklad, který je podpořen i judikaturou Ústavního soudu<sup>13</sup>, uplatňuje rozlišení dle teorie mocenské, která spočívá ve vzájemném vztahu účastníků právních vztahů. Pro právo soukromé je typické, že jsou subjekty k sobě navzájem v rovnoprávném postavení, zatímco pro právo veřejné je příznačné, že jeden subjekt právního vztahu působí vůči druhému jako nositel veřejné moci. I zde tedy můžeme říci, že obchodní korporace při své činnosti působí mezi sebou ve vzájemně rovném postavení, ale v otázkách daňových, rejstříkových, účetních, správních či auditu v postavení podřízeném, které však tvoří spíše minoritní část právní úpravy práva obchodních společností.

Závěrem testu bych výše uvedené shrnula. Právo korporativní označujeme za soukromé, jelikož z právních norem nám vyplývá spíše zájem na tom, aby účastníci právních vztahů vstupovali svobodně ze své vůle do právních vztahů (soukromoprávní charakter), nejsou-li v tom omezení normami kogentního charakteru (veřejnoprávní charakter).

Nicméně pro mou další práci v oblasti harmonizace daní budou důležité právě právní normy kogentní, tedy normy veřejnoprávního charakteru, které upravují postavení obchodních společností v otázkách daní.

---

<sup>13</sup> náleží Ústavního soudu ze dne 10. 9. 1993, sp. zn. Pl.ÚS 15/93



## 2 Korporativní právo v oblasti daní

V předchozí kapitole jsme si vymezili korporativní právo, jeho subjekty i předmět úpravy. V této kapitole navážeme na oblast korporativního práva a budeme se hlouběji zabývat oblastí korporativního zdaňování.

Nejprve je třeba oblast daní v korporativním právu charakterizovat. Když jsem pojednávala o povaze korporativního práva jakožto práva soukromého, zdůrazňovala jsem, že se jedná o právo soukromé avšak s mnohými veřejnoprávními prvky. Oblast daní typicky patří do práva finančního, které naopak charakterizujeme jako právo veřejné s prvky soukromými.

*„Daně jsou platební povinnosti, kterou stanoví stát zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, aniž přitom poskytuje zdaněným subjektům ekvivalentní plnění.“<sup>14</sup>* Jedná se o typicky veřejnoprávní vztah, kdy se subjekt stává členem bez ohledu na jeho vůli v podřízeném postavení, tedy typicky veřejnoprávní oblast.

Nyní se zaměříme nejprve na oblast korporativního zdaňování obecně, a poté na evropskou úpravu korporativních daní. Následně se budu zabývat českým korporativním právem v oblasti daní za současného hodnocení dle evropského standardu. Veškeré nynější pojednání o korporativním zdaňování v této kapitole bude vycházet z právní úpravy de lege lata.

### 2.1 Korporativní daně obecně

Na začátek si bude nutné vymezit, které z daní můžeme označit za daně korporátní. Teorie zná několik desítek dělení daní podle nejrůznějších hledisek a metod. Pro vymezení korporativní daně považuji za důležité dělení dle subjektů a podle vazby na vlastní důchod tohoto daňového subjektu. Dle této metody určujeme korporativní daně jako daně korporací, které se váží na svůj vlastní příjem.

Korporativní daně považujeme za daně přímé, tzn., *„postihují zdaněvaný příjem při jeho vzniku,“<sup>15</sup>* neboli osoba plátce a poplatníka tvoří jeden subjekt. Přímé daně můžeme dále rozdělit na daně majetkové a důchodové.

Dostáváme se však k problému, co se týče subjektu této daně, který koresponduje s problémy, které jsme měli již při vymezování subjektů korporativního práva. Přímé daně z příjmů totiž dělíme na daně fyzických a právnických osob. Dle § 18 odst 2. písm. a) občanského zákoníku je korporace právnickou osobou. Mezi tyto právnické osoby řadíme

<sup>14</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, s. 188.

<sup>15</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, s. 157

jednak veškeré soukromoprávní korporace, ať už občanského nebo obchodního typu, ale i korporace veřejnoprávní, např. politické strany a hnutí, vysoké školy, Hospodářskou komoru ČR, náboženské společnosti a další. Zákon o daních z příjmů dále vymezuje za poplatníky daně z příjmů právnických osob osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu.<sup>16</sup> Tzn., subjekty daní z příjmů právnických osob jsou všechny korporace bez ohledu na jejich dělení, a navíc i subjekty, které nejsou nadány právní subjektivitou.

Často se stává, že dochází ke smíšení pojmů daň z příjmu právnické osoby a korporativní daň. Tomuto označení bychom mohli ještě obstát, pokud bychom přiznali, že subjekty korporativního práva jsou veškeré právnické osoby. My jsme si určili, že se budeme zabývat korporativním právem v užším smyslu a naším subjektem korporativního práva jsou obchodní společnosti, které tvoří majoritu právnických osob. I v německé literatuře nalezneme podobné odůvodnění, i zde se rozdělují daně z příjmů na daň z příjmu fyzických a právnických osob. Blaženka Ban však uvádí, že z právnických osob jsou právě obchodní společnosti nejdůležitější, a proto dochází ke smíchání pojmů obchodní korporace a právnická osoba v souvislosti s daňovou problematikou.<sup>17</sup> Evropská unie se vyhýbá právní nejistotě ohledně subjektů právních norem tím, že v příloze právní normy taxativně stanoví, kterých osob se ustanovení týkají.

Z výše vyplývajícího můžeme dovodit, že korporativní daní jsou přímé daně, tj. daně z příjmů právnických osob, které se dotýkají příjmů obchodních společností.

Jiné označení daní uvádí metodika Eurostatu (ESA 95), která podskupinu přímých daní TRD51B + TRD51C1 označuje za daň z příjmů a zisků korporací. V souladu s kvalifikací OECD bychom zařadili korporativní daň do skupiny 1200, která zahrnuje Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností.

Tím však nepovažuji oblast korporativního zdaňování za vyčerpanou. Výše jsme si vymezili korporativní daň vázanou ke svému vlastnímu důchodu, avšak k daním přímým též počítáme daně majetkové, které se váží k vlastnictví nebo užívání k dané věci. Korporace nepochybně vystupují ve svých vztazích i jako vlastníci a vztahují se na ně zejména daně z nemovitosti, z převodu majetku a silniční.

---

<sup>16</sup> Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů

<sup>17</sup> BAN, Blaženka. *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU*. Hamburg: Kovač, 2007. 93 s.

Evropská unie však v této oblasti jakoukoliv harmonizaci nepředpokládá.<sup>18</sup> Jednak se na tuto oblast vztahují ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění, jednak pro omezený význam z důvodu nízkého procenta výnosu.

Již jsem naznačila pojem dvojího zdanění. I o tomto problému se často mluví ve spojitosti s korporativními daněmi. K tomuto problému se dá přistupovat jak z pohledu právního, tak i z ekonomického. Právní hledisko problému dvojího zdanění vychází z předpokladu, že dnešní korporace přesahují teritoriální působnost jednoho státu. Jedná se o situace, kdy si společnost zakládá své dceřiné společnosti a pobočky v zahraničí, a dochází ke zdanění příjmů těchto dceřiných společností a následně i ke zdanění příjmu celé korporace. Tímto problémem se zabývá zejména mezinárodní právo. Řešení nacházíme v uzavírání mezinárodních smluv zejména bilaterálních o zamezení dvojího zdanění. V současné době jsou základem pro mezinárodní vyjednávání dvě vzorové smlouvy: OECD Model Tax Convention on Income and Capital a United Nations Model Double Taxation Convention between Developing Countries<sup>19</sup>.

Ekonomické hledisko se na problém dvojího zdanění dívá poněkud z jiného úhlu a jedná se spíše o problematiku vnitrostátní. Kritika této korporativní daně vychází ze skutečnosti, že je nejdříve zdaněn zisk na úrovni korporace a následně i na úrovni poplatníka fyzické osoby, a to jako daň z dividendy nebo ve formě daně z příjmu fyzické osoby.

Ocitáme se zde na úrovni jakéhosi propojení korporativní a osobní důchodové daně. Existují tři hlavní systémy zdanění korporací: nulová integrace, systémy omezující dvojí zdanění a úplná integrace.<sup>20</sup> „Přes určité snahy EU harmonizovat způsoby zamezování dvojímu zdanění nebylo přijato žádné opatření, které by členské země zavazovalo k používání jednotné metody.“<sup>21</sup>

## 2.2 Korporativní daně v Evropské unii

Daňová politika Evropské unie je zaměřena na harmonizaci sazeb v oblasti nepřímých daní, které totiž mohou přímo ovlivňovat trh. JUDr. Pavel Matoušek uvádí, že „*harmonizace přímých daní je dlouhodobě citlivou otázkou, zejména otázkou politickou, která musí být řešena napřed na úrovni bilaterálních vztahů a teprve následně přijde na řadu řešení na*

---

<sup>18</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 20.

<sup>19</sup> *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD Publishing, 2010, s. 10.

<sup>20</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 63.

<sup>21</sup> NERUDOVIČ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2011, s. 204.

úrovni celé EU.<sup>22</sup> Harmonizace v oblasti jakékoliv daně může být chápána státy jako zásah do vlastní suverenity, a navíc je stále patrná daňová konkurence mezi jednotlivými státy, proto je pro tuto oblast typická jednomyslnost hlasování pro otázky v oblasti přímých daní. Daňovou politiku řadíme mezi politiky delegovaných kompetencí, tzn., jednotlivé členské státy si mohou vydávat své právní předpisy v oblasti, ve které nepřevodily pravomoc vydávat právní předpisy na EU. Proto byly za prameny harmonizace vybrány směrnice, které jsou zaměřeny na výsledek a mohou tak umožnit státům přizpůsobit své právní režimy dle svých národních tradic v souladu s účelem směrnice. Evropská unie na poli korporativních daní vydala několik směrnic, pro něž je však typické, že upravují aspekty s přímými daněmi souvisejícími, nikoliv však konkrétní úpravu korporativní daně samotné.

Teorie uvádí, které obligatorní náležitosti daňově – právních vztahů, které je třeba upravit, aby vznikl daňově – právní vztah. Jedná se o subjekt, objekt, obsah, základ daně, sazba daně a splatnost daně.<sup>23</sup> Dále se uvádí i další fakultativní náležitosti (sankce, daňové osvobození, minimální daň) a aspekty, které jsou však typické vždy pro určitý druh daně. Dle mého názoru by tyto prvky měla upravovat také norma, která má cíl celistvě upravit konkrétní daň. Vymezení základních náležitostí daní považuji za důležité zejména s ohledem na uvedení následujících pramenů evropského práva, které doposud upravují pouze aspekty nebo i některé z obligatorních náležitostí, nikoliv však ucelenou právní úpravu konkrétní daně. Pokud bychom totiž našli evropskou normu upravující veškeré obligatorní náležitosti, jednalo by se právní předpis, který by harmonizoval přímo konkrétní daň a nikoliv pouze aspekty.

Harmonizace v oblasti korporativního zdaňování vychází především z potřeby dokončení vnitřního trhu pro další evropskou integraci. Jacques Delors pojmenoval překážky bránícímu volnému obchodu na fyzické, technické a daňové omezení.<sup>24</sup>

Nás zajímají především daňové omezení bránící fungování jednotného vnitřního trhu spočívající v odlišujících se metodách konstrukce daňových základů, systémech odčitatelných položek a dalších položek, které významně ovlivňují konečné zdanění poplatníka.<sup>25</sup> Vzhledem k tomu, že právě činnost korporací hraje klíčovou roli v rámci jednotného vnitřního trhu, byla jako první předmětem harmonizace zvolena daň z příjmů korporací, která ovlivňovala

---

<sup>22</sup> MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států*. [online]. Upol.cz [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <[http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr.\\_Matousek.pdf](http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf)>.

<sup>23</sup> BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, s. 190.

<sup>24</sup> Bílá kniha Komise Evropské Radě: Completing the Internal Market KOM (85) 310 ze dne 14. 6. 1985. Dostupné z: <[http://europa.eu/documents/comm/white\\_papers/pdf/com1985\\_0310\\_f\\_en.pdf](http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf)>.

<sup>25</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Danarionline.cz, 2. 6. 2005 [cit. 2012-02-27]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdani-v-evropske-unii/>>.

rozhodování o umístění investic v rámci jednotného trhu. Tento výběr určité daně bychom mohli považovat za splnění prvního kroku v procesu harmonizace.

V době, kdy Jacques Delors upozornil na nutnost odstranění daňových překážek, měly všechny členské státy kromě Itálie odděleně upraveny daně z příjmů právnických a fyzických osob. Rozdíl bychom však stále našli v úpravě základu daně. Proto byla jako zvolena strukturální metoda harmonizace neboli harmonizace základu daně.

Neméně důležitou roli při vytváření práva korporativního zdaňování hraje i judikatura Evropského soudního dvora, který svým „negativním“ zákonodárstvím toto právo dotváří a odpovídá na některé nejasné otázky. V návaznosti na tuto činnost pak dochází k novelizacím právních předpisů, což se musí opět následně projevit v předpisech vnitrostátních.

Evropská unie se v první řadě snaží o harmonické fungování jednotného vnitřního trhu, a proto hledá cesty, jak toho cíle dosáhnout. Jedním z faktorů, který chování subjektů na trhu ovlivňuje, jsou daňové podmínky, které se ve členských státech liší. V současné době existuje 27 rozdílných daňových systémů, které svojí odlišností značně komplikují pohyb i vstup subjektů na vnitřní trh. Odlišnosti nacházíme v konstrukci daňového základu, ve výši daňových sazeb, v určení nezdanitelných příjmů, rozdílného odepisování majetku aj. Také v některých členských státech je upravena daň z příjmů odlišně podle forem právnických osob, např. Kypr, Irsko. Potíže při pohybu na jednotném trhu také působí složitost zdaňování transakcí uvnitř skupiny, která působí zajisté korporacím náklady na plnění daňových povinností.

Harmonizaci korporativního zdaňování také komplikuje přístup států, které se spíše snaží o daňovou konkurenci, „*jejímž cílem je prostřednictvím daňového systému či daňových investičních pobídek zatraktivnit národní ekonomiku pro zahraniční investory.*“<sup>26</sup> Na druhé straně se můžeme na evropský trh podívat z jiného úhlu, zavedením harmonizované korporativní daně by se zvýšila konkurenceschopnost z hlediska světového trhu a jistě by se evropský trh stal ještě více atraktivním pro zahraniční investory.

Doposud žádná směrnice neupravila zavedení harmonizovaného systému zdanění právnických osob, a proto se budeme dále zabývat právní úpravou aspektů ovlivňující korporativní zdaňování *de lege lata*. Mým cílem je podat jasný obraz stávající úpravy korporativního zdaňování v rámci evropského práva za současného vytyčení pramenů, které proces harmonizace korporativních daní zásadně ovlivnily.

---

<sup>26</sup> KOTLÁN. *Reforma korporátní daně v České republice*. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, 2009, s. 56.

Pokud hledáme právní ukotvení některé oblasti v evropském právu, měli bychom se nejprve podívat do primárního práva, tedy zřizovacích smluv. Tyto smlouvy bych dle mého pohledu přirovnala povahou k ústavám členských států, jejichž funkci svým způsobem zřizovací smlouvy vykovávají. Mním tím, že v těchto smlouvách nalezneme úpravu pravomocí a působnosti EU, zakotvení institucí, zásady a principy fungování EU, nikoliv konkrétní práva a povinnosti. Například kapitola 2, Smlouvy o fungování Evropské unie, upravuje daňová ustanovení, ale jedná se o obecnou úpravu předpokladů pro fungování jednotného vnitřního trhu, které jsou tak východiskem pro evropskou úpravu v oblasti daní nepřímých. Ustanovení zahrnující konkrétní požadavky týkající se daní budeme muset hledat v právu sekundárním. Pro oblast přímých daní je dáno zmocnění pro tvorbu sekundárního práva v článku 115 SFEU, který stanoví, že „*Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států.*“<sup>27</sup>

Již jsme si uvedli na počátku podkapitoly i nyní s odkazem na čl. 115 SFEU, že typickým právním předpisem pro harmonizace přímých daní jsou směrnice. Jakousi zkouškou pravosti, že se opravdu jedná o článek 115, který udává možnost harmonizace přímých daní, je vždy odkaz na tento článek v úvodních ustanoveních směrnic, které budu dále uvádět.

Pokusím se nyní objasnit význam a důsledky těchto směrnic pro korporativní zdaňování, abych pak v následující kapitole srovnala, zda český právní řád tyto směrnice řádně implementoval. Při pojednání o těchto směrnicích se budu tedy věnovat jejich vlivům v oblasti korporativních daní.

### **2.2.1 Směrnice o fúzích**

První směrnice, která se přímo dotkla oblasti korporativního zdaňování a dotkla se zavedení jednotného vnitřního trhu, byla směrnice č. 90/434/EHS, jež je známa jako Směrnice o fúzích, která byla několikrát novelizována až došlo k její rekodifikaci Směrnicí Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy, která vstoupila v platnost dne 15. 12. 2011. Nová směrnice o fúzích však neruší povinnosti členských států provést předchozí směrnice.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie, Úř. věst. C 83, 30. března 2010, s. 344—344.

<sup>28</sup> Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při

Směrnice zdůrazňuje, že zejména daňové předpisy mohly klást překážky při fúzích, rozdělení, částečném rozdělení, převodech aktiv atd., které výrazně ovlivňují účinné fungování vnitřního trhu a mohly způsobovat jeho deformace. „*Proto je nezbytné stanovit pro tyto operace daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům vnitřního trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni.*“<sup>29</sup>

Již původní směrnice zavádí společný systém zdanění fúzí a rozdělení firem, který zamezuje ukládání daní v souvislosti s fúzemi, rozděleními, částečnými rozděleními, převody aktiv nebo výměnami akcií a přitom zajišťuje finanční zájmy členského státu, v němž se nachází převádějící nebo nabytá společnost.<sup>30</sup>

Hlavní význam směrnice pro korporativní zdaňování se týká oblasti fúzí, rozdělení a částečná rozdělení společností, druhá oblast zahrnuje převod aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států.

Význam spočívá v:

- Společnost má možnost odkladu daňové povinnosti, která plyne z kapitálových výnosů při fúzích a podobných operacích. Jde o to, že společnosti mají povinnost zdanit vytvořené rezervy z kapitálových výnosů až v okamžiku realizace.
- Úprava převodu aktiv a výměnu akcií umožňuje restrukturalizaci společností přes hranice států, proto upravuje daňová opatření tak, aby nevznikala daňová zvýhodnění, a stanoví, že „*přidělení cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývající společnosti společníkovi převádějící nebo nabyté společnosti nesmí být důvodem k žádnému zdanění příjmů, zisků nebo výnosů tohoto společníka.*“<sup>31</sup>

Jinými slovy: Fúze, rozdělení, částečné rozdělení, převody aktiv atd. nejsou důvodem k zdanění zisků v okamžiku této operace, ale až skutečným dosažením zisku.

## **2.2.2 Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností**

Směrnice Rady 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností je druhou ze směrnic přijatých v roce 1990, která byla taktéž po několika novelizacích zrušena a nahrazena novou Směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu

---

přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Úř. věst. L 310, 25. listopadu 2009, s. 34—46.

<sup>29</sup> Tamtéž

<sup>30</sup> Tamtéž

<sup>31</sup> *Společný systém zdanění: fúze, rozdělení, převod aktiv, výměna akcií a přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti.* [online]. Europa.eu, 16. dubna 2011 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: <[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/126039\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126039_cs.htm)>.

2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států<sup>32</sup>.

Evropská unie v této směrnici také postupuje v zásadě neutrality ve vztahu ke konkurenci, což znamená, že se snaží o vytvoření daňových předpisů, které jsou neutrálními z pohledu hospodářské soutěže.

Za cíl si směrnice vytyčila osvobození dividend a jiných forem rozdělování zisku vyplácených dceřinými společnostmi jejich mateřským společností od srážkových daní a zamezení dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti.<sup>33</sup> V článku 6 je přímo upraven zákaz, že stát nesmí vybírat srážkovou daň ze zisků, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti.

Co se týče zdanění zisků společnosti, jsou možné následujícími způsoby, jak se vyhnout dvojímu zdanění:

- Obdrží-li některá mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti rozdělené zisky, členský stát mateřské společnosti upustí od zdanění těchto zisků.
- V případě, že stát tyto zisky zdaní, umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům, splatnou dceřinou společností z těchto zisků.
- Tato směrnice stejně jako předchozí se však „nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend.“<sup>34</sup>

Směrnice stále nechává možnost členských států upravit ve svých právních předpisech případ, kdy náklady vztahující se k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřské společnosti.<sup>35</sup>

Dle mého názoru je směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností jedním z nejzásadnějších právních předpisů v oblasti korporativního zdaňování, neboť postihuje daleko větší spektrum obchodních společností než směrnice předchozí, a to zejména z toho důvodu, že jednotný vnitřní trh přímo vybízí k vytváření dceřiných společností přes hranice státu.

---

<sup>32</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úř. věst. L 345, 29. prosince 2011, s. 8—16.

<sup>33</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úř. věst. L 345, 29. prosince 2011, s. 8—16.

<sup>34</sup> Tamtéž

<sup>35</sup> Tamtéž



### 2.2.3 Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států

Směrnice Rady 2003/49/ES o zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států ze dne 3. června 2003 zavádí unifikovaný systém zdaňování úrokových příjmů a licencí mezi firmami patřícími do jedné skupiny.

Vychází se z předpokladu, že na jednotném trhu by „*transakce mezi společnostmi z různých členských států neměly podléhat daňovým podmínkám méně příznivým, než jsou podmínky, které se vztahují na stejné transakce prováděné mezi společnostmi ze stejného členského státu.*“<sup>36</sup> Sama směrnice v úvodních ustanoveních uvádí, že právní úprava členských států neposkytovala záruky zamezení dvojího zdanění v oblasti srážkových daní z úrokových plateb a licenčních poplatků. Srážková daň byla vybírána u zdroje z hrubé částky bez zřetele na jakékoliv odpočty, které by mohla společnost, která obdrží podobný příjem, uplatnit.<sup>37</sup>

Proto si směrnice klade za cíl upravit zdanění plateb úroků a licenčních poplatků pouze jednou a v jednom členském státě. Je tak učiněno stanovením osvobození úroků nebo licenčních poplatků od veškerých daní za předpokladu, že jsou vypláceny přes hranice členských států.

### 2.2.4 Shrnutí

Uvedli jsme si tři oblasti evropské úpravy týkající se aspektů korporativního zdaňování. Pro tyto směrnice je typické, že se snaží, aby státy přijaly daňově neutrální předpisy. „*Daňová neutralita je chápána tak, že rozhodování firem o umístování investic by nemělo být ovlivňováno daňovým systémem členského státu.*“<sup>38</sup>

Poněkud jiný charakter měla směrnice 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní.<sup>39</sup> Tato směrnice zavedla povinnou výměnu informací týkajících se přímých daní, tedy i daní korporativních a můžeme ji zároveň

---

<sup>36</sup> Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Úř. věst. L 157, 26. června 2003, s. 49—54.

<sup>37</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Danarionline.cz, 2. 6. 2005 [cit. 2012-02-27]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdani-v-evropske-unii/>

<sup>38</sup> SZAROWSKÁ. *Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniků*. [online]. Technická univerzita v Košiciach [cit. 2012-02-21]. Dostupné z: <http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>.

<sup>39</sup> Směrnice byla několikrát novelizována a dle obsahu úpravy byl měněn i její název. Před zrušením se směrnice nazývala: o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného.

považovat za první pokus o harmonizaci daňové správy. Protože směrnice již přestala plnit svůj účel, tj. potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem, a v návaznosti na obrovský vývoj mobility daňových poplatníků, počet přeshraničních transakcí a internacionalizaci finančních nástrojů, což členským státům způsobovalo těžkosti při správném vyměření daní, byla směrnice zrušena k 1. 1. 2012 a nahrazena Směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní.<sup>40</sup> Směrnice má velký význam i pro oblast korporativních daní tím, že umožňuje získávat členským státům informace z jiných členských států pro správné vyměření této daně. Stát tak může správně vyměřit korporativní daně a vyhnout se případnému nechtěnému dvojímu zdanění.

Jak již bylo zmíněno, žádný právní předpis však doposud neupravuje podmínky přímé daně z příjmů korporací. Existují však již modely harmonizace korporativních daní, které nabízejí řešení tohoto problému. O těchto modelech si povíme více v nadcházející kapitole.

### **2.3 Korporativní zdaňování v České republice**

V této podkapitole se na počátku budeme zabývat úpravou korporativního zdaňování v českém právním řádu. Dále se pokusíme odpovědět na otázku, jak tento právní řád v oblasti daní odpovídá evropským směrnicím.

Vzhledem k tomu, že předmětem evropské harmonizace v oblasti korporativních daní jsou daně přímé důchodové, bude právním předpisem, který uvedené daně upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, konkrétně pak část druhá upravující daň z příjmů právnických osob. Evropská unie ve svém právu prozatím konkrétní podobu přímých daní neupravuje, a proto je stále v pravomoci členského státu upravit si daně z příjmů fyzických i právnických osob dle potřeb odpovídajícím státním zájmům. Daňové zákony obecně drží první místo v počtu novelizací.<sup>41</sup> Spíše než reakcí na potřeby státu a přispění k lepšímu pohybu společností na trhu, jsou v České republice novelizace reakcí na změny politických vlád.

Zákon o dani z příjmů v části druhé upravuje náležitosti daňově – právních vztahů právnických osob, jejichž předmětem je příjem. Daňově – právní vztahy můžeme definovat pomocí základních prvků, které musí být splněny, aby tyto vztahy vznikly. Jelikož daně lze ukládat pouze na základě zákona<sup>42</sup>, musí být i prvky daňově – právních vztahů upraveny zákonnou formou. My se zabýváme daní z příjmů korporací, a proto tyto náležitosti budeme

---

<sup>40</sup> Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, Úř. věst. L 64, 11. března 2011, s. 1–12

<sup>41</sup> k 21. 3. 2012 – 138 novelizací

<sup>42</sup> čl. 11 odst. 5 Ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů

hledat v zákoně upravující daně z příjmů. Zákon o dani z příjmů uvádí veškeré obligatorní i fakultativní prvky daňové-právních vztahů. Jedná se o právní normu, která se vztahuje na veškeré právní vztahy vznikající při korporativním zdaňování.

Protože naše daň je vymezena zejména svým subjektem, podíváme se na vymezení subjektů v zákoně. Zákon stanoví, že subjekty neboli poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou „osoby, které nejsou fyzickými osobami, organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu a podílové fondy.“<sup>43</sup> Subjekty daně z příjmů právnických osob tak očividně nemůžeme ztotožňovat s korporacemi. Zákon navíc i uvádí odlišný způsob zdaňování pro jisté právnické osoby, např. veřejných vysokých škol, bank, zdravotních pojišťoven atd., které bychom mohli dle našeho dělení korporací označit z korporace veřejnoprávní a korporace soukromoprávní občanského typu.

Sazba daně z příjmů právnických osob je také důležitým mezinárodním ekonomickým ukazatelem. V celém světě se daň z příjmů právnických osob za poslední léta neustále snižuje, ne jinak je tomu v České republice, z 31 procent v roce 2001 na 19 procent v roce 2011. Za rok 2010 činila daň z příjmů právnických osob 16,9% z celkových státních příjmů. Co mě poněkud udivilo, je skutečnost, že výnosy z příjmů fyzických osob se na státním příjmu podílejí větším procentem než příjmy z daní osob právnických.<sup>44</sup>

Zákon dále vymezuje veškeré ostatní i fakultativní náležitosti, které jsou třeba ke vzniku daňové – právních vztahů v souvislosti s daní z příjmů, proto právě v tomto zákoně budeme hledat, zda ustanovení zákona odpovídají evropským právním předpisům. Podíváme se tedy nyní, jak Česká republika reagovala na směrnice harmonizující aspekty korporativního zdaňování.

Směrnice je pramenem evropského práva, který je zaměřen na výsledek a ponechává státu možnost upravit své právní předpisy tak, aby umožnily dosažení cíle zakotveného ve směrnici, a zároveň ponechává členským státům volbu vnitrostátního transpozičního právního aktu. V České republice je nutné vycházet z ustanovení Listiny základních práv a svobod, která stanoví, že „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“. Jelikož je daní jistou povinností, musí být veškeré směrnice týkající se zdaňování provedeny formou zákona.

Česká republika se stala členským státem Evropské unie k 1. 5. 2004 a k tomuto datu tak musela transponovat několik desítek evropských směrnic, mezi nimiž byly také dvě

---

<sup>43</sup> § 17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

<sup>44</sup>Závěrečný účet za rok 2010, Kapitola č. 398, Dostupný z:

<[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/ZUK\\_KAPITOLA-398- Vseobecna\\_pokladni\\_sprava\\_rok- 2010.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/ZUK_KAPITOLA-398- Vseobecna_pokladni_sprava_rok- 2010.pdf)>.

směrnice týkající se korporativního zdaňování: Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a o společném zdanění úroků a licenčních poplatků mezi sdruženými společnostmi.

Směrnice o fúzích 90/434/EHS byla do českého právního řádu implementována zákonem č. 438/2003 Sb. vložení § 23a – § 23d s účinností již od 1. 1. 2004. Nástupnická společnost mohla „převzít mimo jiné daňovou ztrátu vyměřenou zanikající společností, která dosud nebyla uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně zanikající společností, tuto pak lze uplatnit do pěti následujících zdaňovacích období, a mohla převzít položky odčitatelné od základu daně, na něž vznikl nárok zanikající společnosti a které dosud nebyly zanikající společností uplatněny.“<sup>45</sup> K 15. 12. 2011 vstoupila do platnosti nová směrnice o společném systému zdanění při fúzích, která byla do zákona o daních z příjmů implementována zákonem č. 346/2010 Sb.

Směrnice o jednotném systému zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků byla transponována k 1. 5. 2004. Avšak zatímco osvobození příjmů úrokového charakteru je platné ode dne 1. 4. 2004, osvobození licenčních poplatků se stalo účinným až ke dni 1. 1. 2011. Směrnice pro některé země obsahuje přechodná ustanovení a posouvá účinnost určitých ustanovení. V zákoně o daních z příjmů nalezneme osvobození od daně v § 19 odst. 1 písm. zj) a zk). Směrnice byla následně také několikrát novelizována, zejména po přistoupení Rumunska a Bulharska do EU, kdy Česká republika dokázala na tyto změny reagovat a novelizace do českého právního řádu včas provést.

Implementace směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, taktéž ke dni přistoupení České republiky do Evropské unie do § 19 odst. 1, přinesla osvobození příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácené dceřinou společností mateřské společnosti a z převodu podílu mateřské společnosti v dceřiné společnosti nebo společnosti, která je daňovým rezidentem jiného členského státu Evropské unie.<sup>46</sup> Nová směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností ze dne 30. 11. 2011 stanoví v čl. 8 povinnost uvést své právní a správní předpisy do souladu s touto směrnicí, a to již do 18. 1. 2012. Navíc musí členský stát v právním předpise učinit odkaz na tuto směrnici nebo musí být takový odkaz učiněn při jejich úředním vyhlášení<sup>47</sup>, což Česká republika doposud neučinila. Nová směrnice byla vydána zejména z důvodu přehlednosti a srozumitelnosti, neboť původní byla několikrát novelizována, jinak až

<sup>45</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 110

<sup>46</sup> § 19 odst. 1 písm. ze) a zi) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

<sup>47</sup> Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, Úř. věst. L 345, 29. prosince 2011, s. 8–16

na aktualizaci příloh nic nového nepřinesla a český zákon o daních z příjmů ustanovení směrnice odpovídá, pouze je nutné učinit transpoziční právní akt, aby byl splněn požadavek provedení nové směrnice s ohledem na zrušení směrnice předchozí.

V současné době tak český zákon o dani z příjmů až na reakci na novou směrnici o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností plně odpovídá ustanovení evropských právních předpisů týkajících se korporativního zdaňování. Stále však mluvíme pouze o harmonizaci aspektů týkající se korporativní daně, nikoliv o harmonizaci daně samotné. Již se však objevily první studie a návrhy, dokonce komise vydala návrh nové směrnice o společném a konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. Na tuto problematiku se tedy podíváme v kapitole následující.

### 3 Modely harmonizace korporativního zdaňování

V předchozí kapitole jsme se zabývali korporativním zdaňováním dle současné právní úpravy v České republice i Evropské unii. Zjistili jsme, že doposud žádná evropská norma neupravuje základ korporativní daně, ale pouze některé aspekty s touto daní související. Právní úprava korporativních daní je tedy ponechána členským státům. Evropská unie si uvědomuje, že pro bezproblémové fungování vnitřního trhu bude nutné tuto situaci změnit, a proto „byla pro Evropskou komisi v roce 2000 vypracována studie<sup>48</sup>, jejímž úkolem bylo znovu posoudit, do jaké míry ovlivňují rozdíly v korporativních sazbách daně rozhodování společností o umístění investic.“<sup>49</sup>

Komise zjistila, že zde existuje závislost umístění investic na podobě korporativního zdaňování, a to nejen v podobě investic korporací na vnitřním trhu, ale i přístup zahraničních investorů je ovlivňován rozdílnými daňovými sazbami. Jedním z úkolů, která má vnitřní trh také plnit je konkurenceschopnost trhu i samotných korporací na globálním trhu. Proto komise rozpracovala plán, který by měl řešit problematiku zdaňování firem. „Východiskem se staly čtyři možné scénáře:

- *zdanění v domácí zemi (Home State Taxation, HST),*
- *společný konsolidovaný základ daně korporací (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB),*
- *evropská korporativní daň (European Union Company Tax, EUCT),*
- *povinný harmonizovaný základ daně (Compulsory Harmonized Corporate Tax Base, CHCTB).“<sup>50</sup>*

Činnost komise nakonec dospěla k vydání návrhu směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob dne 16. 3. 2011. O jednotlivých scénářích harmonizace v oblasti korporativních daní budu pojednávat v následujících podkapitolách.

Myslím, že tento příklad činnosti EU v oblasti korporativních daní poskytuje také názornou ukázkou EU jako pomalého byrokratického aparátu. O odstranění daňových překážek se mluví dlouhá léta ve spojitosti s jednotným vnitřním trhem, v 90. letech vznikají první směrnice upravující aspekty korporativního zdaňování, v roce 2001 komise prezentuje plán

---

<sup>48</sup> Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru KOM/2001/582 ze dne 23. října 2001

<sup>49</sup> NERUDOVI, Danuše. *Zdaňování korporací v Evropské unii: Zdaňování korporací v Evropské unii - 1. část Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací*. [online]. Danarionline.cz, 4. 2. 2008 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3357v4517-zdanovani-korporaci-v-evropske-unii-1-cast/>>.

<sup>50</sup> Tamtéž

pro korporativní zdaňování a teprve po 10 letech vydává komise návrh směrnice o harmonizované dani z příjmu korporací. Samozřejmě není jednoduché postupovat, když je třeba v dané oblasti souhlasu všech 27 členských států, ale přesto rychlost práce a reakce EU, a to nejen v oblasti daní, má velmi pomalé tempo. Naskýtá se otázka, zda již EU nepromarnila svou šanci, před vstupem nových členských států v roce 2004. Podle trendu snižování daňových sazeb se mi totiž zdá, že se problém konkurence daňových základů spíše posunul k vzájemné konkurenci daňových sazeb, které zejména nové členské státy využívají jako lákadlo investorů.

Podmínku jednohlasného přijetí směrnic v oblasti harmonizace nejen korporativních, ale všeobecně přímých daní považuji za nejtěžší překážku, kterou bude muset EU na cestě k dokončení jednotného vnitřního trhu překonat. Ve většině členských států převládá názor, že se jedná o snahu EU zasahovat do výhradního práva států. Snahy o harmonizace korporativní daně pocházejí především z Francie a Německa, které se snaží bojovat proti konkurenci daňových sazeb.

### **3.1 Režim zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky**

Při vytváření jednotného vnitřního trhu byla snaha zpřístupnit tento trh pro všechny subjekty a odstranit překážky, které by tomuto cíli mohly bránit. Daňová opatření jsou jedním z důvodů, který brání nejen pohybu, ale i vstupu na trh zejména malým a středním podnikům.<sup>51</sup> Tyto podniky nemají znalosti ani prostředky, které by jim mohly pohyb či vstup na trh umožnit. Je totiž zřejmé, že dodržování 27 rozličných daňových systémů působí značné náklady i komplikace v účetnictví. *„Malé a střední podniky se jinými slovy z důvodu souvisejících daňových problémů často vzdávají přeshraničního obchodu a investic nebo upřednostňují čistě domácí transakce, a i když jsou z ekonomického hlediska méně lukrativní.“*<sup>52</sup> Evropská komise uvedla, že výsledek tohoto stavu znamená *„hospodářskou neúčinnost, která znamená ztrátu potenciálu pro hospodářský růst a tvorbu pracovních příležitostí.“*<sup>53</sup>

Myšlenka režimu zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky vychází z akademického výzkumu v Amsterdamu, který pojímá daný scénář jako naplnění jednoho

---

<sup>51</sup> viz Doporučení Komise 2003/361/ES ze dne 6. května 2003 o definici mikropodniků a malých a středních podniků, Úř. věst. L 124, 20. 5. 2003, s. 36–41.

<sup>52</sup> Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru KOM (2005) 702 v konečném znění ze dne 23. prosince 2005 o odstraňování překážek malých a středních podniků ve vnitřním trhu v podobě daně z příjmu právnických osob.

<sup>53</sup> Tamtéž

z cílů Lisabonské strategie k vytvoření soutěžní a stále dynamicky se rozvíjející ekonomiky.<sup>54</sup> V knize je zdůrazňována potřeba úpravy daňových opatření pro přežití malých a středních podniků a jejich konkurenceschopnost na evropské a mezinárodní úrovni. V návaznosti na tuto studii probíhaly různé debaty v Komisi i Parlamentu, avšak zejména o důvodech zdanění, než o provedení konkrétního plánu. V roce 2004 nakonec Komise prezentovala návrh dobrovolného pilotního projektu<sup>55</sup>, který by se měl rozjet v letech 2007 – 2011. Bohužel kromě dalších debat a výzkumů nebyl žádný konkrétnější krok k realizaci tohoto projektu uskutečněn.

Pilotní projekt režimu zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky je založen na dobrovolném vzájemném uznávání daňových pravidel. *„Základní myšlenkou pilotního projektu je otestovat praktické výhody koncepce zdanění podle domovského státu pro malé a střední podniky a její obecnější hospodářský přínos pro EU, snížit správní náklady a omezit případná rizika pro členské státy týkající se daňových výnosů.“*<sup>56</sup> Malým podnikům zúčastněných států je navrhováno vypočítat svůj zdanitelný příjem souhrnně se všemi jejími oprávněnými dceřinými společnostmi a stálými provozovny v jiných zúčastněných členských státech podle předpisů své domovské země, která by se určila dle sídla podniku či sídla ústředí. Poté by se stanový základ daně rozdělil mezi všechny členské státy, kde společnost působí, podle podílu na celkové výši mezd nebo obratu a následně se zdanil dle daňových předpisů platných pro společnost v daném státě.

Komise od projektu očekávala odhalení konkrétních problémů, které omezují malé a střední podniky při přeshraničním podnikání, otestuje případné výhody a otevře prostor pro řešení praktických i technických aspektů. Přestože si Komise byla vědoma, že státy k projektu přistupovaly skepticky, vyzvala je, aby možnosti konceptu konstruktivně a otevřeně posoudily, a nabídla státům podporu a možnost poradenství.

I když se jednalo vcelku o propracovaný projekt a snaha o zlepšení podmínek vnitřního trhu pro malé a střední podniky stále patří k cílům EU, k realizaci projektu nakonec nedošlo a veškeré práce na něm byly pozastaveny. Členské státy režim zdaňování podniků v domovském státě považují za problematický, a to z důvodu, že návrh nenavrhuje žádnou

---

<sup>54</sup> viz LODIN, Sven Olof, GAMMIE, Malcolm. *Home State Taxation*. Amsterdam: IBFD Publications, 2001, 9 s. Dostupný z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/hst\\_book\\_summary.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/hst_book_summary.pdf)>.

<sup>55</sup> Doporučení Komise 2003/361/ES ze dne 6. května 2003 o definici mikropodniků a malých a středních podniků, Úř. věst. L 124, 20. 5. 2003, s. 36–41.

<sup>56</sup> Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru KOM (2005) 702 v konečném znění ze dne 23. prosince 2005 o odstraňování překážek malých a středních podniků ve vnitřním trhu v podobě daně z příjmu právnických osob



formu harmonizace korporativního zdaňování a neřeší problém rozdílnosti jednotlivých daňových předpisů, tím pádem překážku jednoduššího podnikání na trhu neodstraňuje.

### 3.2 Evropská korporativní daň

System zdanění příjmů evropské společnosti by znamenal jednotný konsolidovaný základ daně, avšak pouze pro obchodní společnosti ve formě Evropské akciové společnosti (*Societas Europae*). Evropská akciová společnost je nadnárodní společností, která je výsledkem snahy EU o sblížení jednotlivých právních úprav o akciových společnostech v členských státech. Evropské právo upravuje základní otázky evropské společnosti<sup>57</sup>, ostatní je ponecháno vnitrostátním úpravám.<sup>58</sup>

Komise se obávala, že pozici evropské společnosti podryvá nedostatečný postup v oblasti rizik spojených se zdaněním a beze změn opatření v oblasti zdanění příjmů se evropská společnost nestane atraktivní. Na evropskou společnost i její dceřiné společnosti se vztahují vnitrostátní právní daňové předpisy jako na každou jinou nadnárodně působící obchodní společnost. Proto byla navržena evropská korporativní daň, která by byla spravována na úrovni EU a v jejím rámci by také byla stanovena jednotná sazba daně.<sup>59</sup> Obavy Evropské komise se však nepotvrdily, neboť k 1. 12. 2011 bylo zaregistrováno již 993 evropských akciových společností.<sup>60</sup>

Členské státy se především ohrazovaly proti možnosti, že by se daňové výnosy ze zisku evropských společností staly příjmem do rozpočtu EU, a tím by se jednalo o zasahování do národní suverenity, proto bylo nakonec od tohoto návrhu taktéž upuštěno.

### 3.3 Jednotný povinný harmonizovaný základ daně

Jako další scénář navrhovala Komise model jednotného povinného harmonizovaného základu daně, který by se vztahoval na veškeré podnikání. Členské státy by jednotně zavedly jednotný systém daňových pravidel, ve kterém by vymezili jednotný daňový základ pro veškeré podnikatele i obchodní společnosti, jež se pohybují na vnitřním nebo pouze domácím trhu. Zanikly by tak národní daňové zákony a vlády členských států by určovaly pouze daňovou sazbu.

---

<sup>57</sup> Nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti, Úř. věst. L 294, 10. 11. 2001, s. 1 -21.

<sup>58</sup> Zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, ve znění pozdějších předpisů

<sup>59</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Danarionline.cz, 2. 6. 2005 [cit. 2012-02-27]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdani-v-evropske-unii/>

<sup>60</sup> *News on European Companies*. [online]. Ecdb.worker-participation.eu , 7. prosince 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: <http://ecdb.worker-participation.eu/news.php>

Návrh Komise spočíval ve stanovení jak jednotného základu, tak i klíče pro jeho rozdělení za účelem zdanění. Konkrétní algoritmus stanovení základu daně ani následného rozdělení v návrhu stanoven nebyl. Uplatněním jednotného základu daně by však nezbyl prostor pro nelegální snižování daňového základu, daňové úniky a nejrůznější typy daňových arbitráží.<sup>61</sup> Jedná se tedy o plně harmonizovaný systém zdanění příjmů.

Členské státy možnost jednotného povinného harmonizovaného základu daně razantně odmítly s odůvodněním, že by to znamenalo hluboký zásah do hospodářské politiky státu. Stát by ztratil možnost vymezovat odčitatelné položky od základu daně, různá osvobození a podpory investic. Navíc se státy obávají, že pokud umožní EU převzít pravomoc určovat základy daně, nebudou moci v budoucnu již dále argumentovat proti jednotné sazbě daně.

Evropský poslanec Strejček se domnívá, že zavedení jednotného základu daně znamená „*konec daňové konkurence, protože země sice budou moci mít (zatím) různou sazbu daně, ale lákání firem touto sazbou bude do značné míry bezpředmětné, jelikož objem základu ke zdanění bude pevně přidělen podle vzorce,*“<sup>62</sup> tím pádem by tak došlo ke zpomalení hospodářského růstu. Navíc se obává dopadu tohoto režimu na Českou republiku, která by tím přišla o značnou část výnosu z daní z příjmů právnických osob.

Dle mého názoru se však jedná o návrh, který by se v budoucnu mohl stát realizovatelným, ale až při dalším stupni integrace Evropské unie. Státy při vstupu do EU přenesly část pravomocí na tuto instituci, která po přijetí Lisabonské smlouvy získala právní subjektivitu a může jednat svým vlastním jménem. Nicméně se státy stále snaží udržet si co možná nejvíce pravomocí. Je otázkou, kam dnešní EU směřuje, zda k vytvoření pouze fungujícího vnitřního trhu, či k posunutí se od mezinárodní organizace ke konfederaci. Pokud by se opravdu stalo, že by se z EU staly jakési nové Spojené státy, poté by byl navrhovaný jednotný harmonizovaný základ daně nejlepším řešením pro úpravu daní z příjmů.

### **3.4 Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob**

Záměrně uvádím na posledním místě model společného konsolidovaného základu daně. Původně Evropská komise navrhovala tento model společně se systémem společného zdanění v domácí zemi pro malé a střední podniky, na němž nakonec práce ustaly pro neochotu států účastnit se pilotního projektu Komise. Kvůli odmítnutí ostatních dvou

---

<sup>61</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Danarionline.cz, 2. 6. 2005 [cit. 2012-02-27]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/#footnote-9>>.

<sup>62</sup> STREJČEK, Ivo. *Evropská komise se pokouší ovládnout přímé daně*. [online]. Virtually.cz, 7. prosince 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: <[http://virtually.cz/archiv.php/banner/banner/..dokumenty/art\\_download.php?art=10084](http://virtually.cz/archiv.php/banner/banner/..dokumenty/art_download.php?art=10084)>.

modelů členskými státy se režim společného konsolidovaného základu daně nakonec stal hlavním cílem práce Komise v oblasti harmonizace korporativních daní, který vyústil ve vydání návrhu konkrétní směrnice. Ze všech modelů má tento nejbližší k realizaci, a proto se mu budu také věnovat nejpodrobněji.

Pro vývoj konceptu evropského konsolidovaného základu daně sestavila Evropská komise v roce 2004 skupinu expertů ze všech členských zemí.<sup>63</sup> Činnost skupiny můžeme průběžně sledovat na stránkách Komise, kde také nalezneme průběžné zprávy činnosti či veškeré relevantní informace. Důležitým mezníkem se stal 16. březen 2011, kdy Evropská komise vydala Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). Návrh následně předán Radě a Parlamentu, kteří budou o návrhu směrnice hlasovat v jarních měsících roku 2012.<sup>64</sup> Komise shledává směrnicí v souladu se zásadou subsidiarity i proporcionality a zdůrazňuje, že jen samotný postup členských států nestačí k efektivnímu fungování vnitřního trhu a je zapotřebí přijmout opatření na úrovni EU.

Evropský hospodářský a sociální výbor ve svém stanovisku záměr podpořil a označil za „značný a významný pokrok na evropském vnitřním trhu.“<sup>65</sup> Následující postup spočívá v tom, aby Parlament vydal své stanovisko k návrhu, a poté se může přikročit k projednání a schválení směrnice v Radě členskými státy. K tomu, aby byla směrnice přijata, je třeba jednohlasného souhlasu všech členských států. Pokud bude směrnice schválena, mohl by se systém začít uplatňovat od roku 2015 či 2016.

K návrhu směrnice se také vyjádřil Výbor regionů, který vyzdvihuje, že by výpočet základu daně zpracovával jeden finanční úřad, ale považuje návrh za neúplný v tom, že se nezabývá místními a regionálními daněmi.<sup>66</sup>

### 3.4.1 Charakteristika systému CCCTB

*„CCCTB je systém společných pravidel pro výpočet daňového základu společností, jež jsou daňovými rezidenty v EU, a poboček společností ze třetích zemí umístěných v EU“<sup>67</sup>.*

---

<sup>63</sup> *Common Tax Base*. [online]. ec.europa.eu [cit. 2012-02-28]. Dostupné z:

<[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)>.

<sup>64</sup> *Legislative Observatory* [online]. [cit. 2012-03-01]. Dostupné z:

<<http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2011/0058%28CNS%29#asicInformation>>.

<sup>65</sup> Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 6. dubna 2011, Úř. věst. C 24, 28. 1. 2012, s. 63—69.

<sup>66</sup> Stanovisko Výboru regionů „Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB)“ ze dne 14. prosince 2011.

<sup>67</sup> Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. března 2011.

Úkolem společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob je vyřešení problému fiskálních ustanovení, jež na jednotném trhu omezují růst. Navrhovaným společným přístupem by byla zajištěna jednotnost vnitrostátních daňových systémů, nikoliv však daňových sazeb. Směrnice uvádí, že se návrh omezuje pouze na boj proti daňovým překážkám zapříčiněným nesourodými vnitrostátními systémy, pokud jde o výpočet základu daně mezi přidruženými podniky<sup>68</sup>. CCCTB odstraňuje daňové překážky pro fungování vnitřního trhu v otázkách daní z příjmů, a tím přispívá k vytvoření konkurenceschopného trhu v globálním měřítku. EU by se tak měla přiblížit k právnímu prostředí v USA, Japonsku nebo Číně.

Subjekty CCCTB jsou společnosti, které jsou daňovými rezidenty v EU, a pobočky společností ze třetích zemí umístěných v EU. Směrnice uvádí, že CCCTB bude dostupný pro společnosti všech velikostí, konkrétní specifikaci společností nalezneme v příloze I. Důležitým bodem navrhovaného systému je jeho dobrovolnost. Jedná se tedy o volitelný systém, který by měl sloužit potřebám společností s přeshraničními aktivitami. Komise několikrát v návrhu opakuje, že nemá úmysl zvyšovat administrativní náklady podnikům, které nechtějí podnikat v zahraničí, to se tedy týká zejména malých a středních podniků. Společnosti si samy rozhodnou, zda se k systému připojí, a tím pádem přestanou ve všech záležitostech upravených společnými pravidly podléhat vnitrostátní dani z příjmů právnických osob. Zavedením jednotného konsolidovaného základu daně vznikne nový systém, který bude existovat souběžně se systémy vnitrostátními.

*„Zásadním prvkem tohoto systému je konsolidace, protože hlavní daňové překážky, kterým společnosti v Unii čelí, nelze jiným způsobem řešit. Díky ní jsou odstraněny formality týkající se převodních cen a dvojí zdanění uvnitř skupiny. Ztráty vzniklé daňovým poplatníkům jsou navíc automaticky započítávány proti ziskům vytvořeným jinými členy téže skupiny.“*<sup>69</sup> Konsolidací rozumíme součet všech zisků a ztrát společností ode všech skupin společností z různých členských států, jehož výsledkem bude čistý zisk nebo ztráta z veškeré činnosti na území EU. CCCTB tak konečně odstraňuje nemožnost kompenzace ztrát na jednotném vnitřním trhu.

CCCTB žádným způsobem nemění rozpočet Evropské unie, daňové výnosy z příjmů korporací budou nadále příjmem do vnitrostátních rozpočtů členských států.

---

<sup>68</sup> Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. března 2011.

<sup>69</sup> Tamtéž

### 3.4.2 Princip konsolidovaného základu daně

Vzhledem k tomu, že společnost, která přijme systém společného konsolidovaného základu daně, je vyňata z vnitrostátních daňových právních předpisů, stanoví směrnice konkrétní zásady i pravidla pro výpočet daňového základu každé společnosti, včetně odečitatelných i neodečitatelných výdajů, osvobozených příjmů a ustanovení o odepisování majetku. Daňovému poplatníku, kterému vznikne v účetním období ztráta, si může tuto ztrátu v následujících zdaňovacích obdobích odečíst, to však nesmí vést k záporné hodnotě základu daně.<sup>70</sup>

Směrnice stanoví 3 základní kroky k výpočtu CCCTB:

1. Výpočet zisku provede nejprve každá skupina společnosti, ale nyní již podle jednotných pravidel, které stanoví směrnice. „*Základ daně se vypočítá odečtením osvobozených příjmů, odečitatelných výdajů a dalších odečitatelných položek od příjmů*“<sup>71</sup>.
2. Konsolidace svým způsobem znamená uznání všech aktivit společnosti na jednotném vnitřním trhu. Jelikož bude společnost podávat pouze jedno daňové přiznání, budou si moci přičíst všechny zisky nebo odečíst ztráty ode všech svých skupin (dceřiných společností, provozoven).
3. Alokace zisku dle následujících faktorů: „*1. aktiva (dlouhodobý hmotný majetek plus náklady na výzkum a vývoj, marketing a reklamu v 6 letech před vstupem podniku do CCCTB); 2. pracovní síla (50 % mzdových nákladů a 50 % počtu zaměstnanců); 3. prodej (kam bylo odesláno zboží, kde byla vykonána služba)*“<sup>72</sup>.

Za čtvrtý krok můžeme považovat uplatnění vlastní sazby daně členského státu. Důležitou roli hraje také harmonizace odpisování majetku. „*CCCTB bude mít pro společnosti, které se pro něj rozhodnou, jeden soubor pravidel pro odpisy aktiv (25 % po dobu 4 let)*“<sup>73</sup>

Pro společnosti, které setrvají mimo CCCTB, zůstanou v platnosti vnitrostátní pravidla.

Veškeré tyto postupy by prováděny na jednom kontaktním správním místě společnosti, což jsou finanční úřady členského státu, v němž má daná společnost hlavní místo podnikání.

---

<sup>70</sup> Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. března 2011

<sup>71</sup> Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. března 2011

<sup>72</sup> Vnitřní trh v březnu 2011: Komise navrhuje zavést CCCTB. [online]. *Euroskop.cz*, 6. dubna 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: <<http://www.euroskop.cz/8449/18728/clanek/vnitri-trh-v-breznu-2011>>.

<sup>73</sup> Otázky a odpovědi týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). [online]. *europa.eu*, 6. dubna 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z:

<<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/171&format=HTML&aged=1&language=CS&guiLanguage=fr>>.

### 3.4.3 Přínos CCCTB

Směrnice umožňuje určitým skupinám společností nebo společnostem podat jediné konsolidované daňové přiznání bez ohledu na formu společnosti, územní lokaci či počet provozoven.

Jedním z hlavních přínosů zavedení systému bude snížení nákladů, jež společnostem vznikají za současné situace. Společnosti totiž budou moci podávat konsolidované daňové přiznání na jednom kontaktním místě. CCCTB odstraňuje požadavky vyznat se v 27 rozličně ustanovených základech daní z příjmů, jež jsou spojené se značnými administrativními náklady.

*„Výsledky průzkumu uvádějí u opakujících se úkolů spojených s daněmi při přijetí CCCTB snížení nákladů na dodržení předpisů okolo 7 %. Očekává se, že snížení skutečných a vnímaných nákladů na dodržování předpisů bude mít výrazný vliv na středně- a dlouhodobou schopnost a ochotu firem expandovat do zahraničí. Podle odhadů daňových odborníků, kteří se zúčastnili studie, vydává velký podnik na založení nové dceřiné společnosti v jiném členském státě v průměru více než 140 000 EUR (0,23 % obratu) na nákladech spojených s daněmi. CCCTB tyto náklady sníží o 87 000 EUR, tedy o 62 %. U středně velkého podniku jsou úspory ještě významnější – očekává se, že náklady poklesnou z 128 000 EUR (0,55 % obratu) na 42 000 EUR, což je snížení o 67 %.“<sup>74</sup>*

Společnostem také odpadnou problémy spojené s otázkou určování převodních cen v rámci skupiny, neboť se všude bude uplatňovat jeden daňový systém. To také znamená zánik problémů ohledně dvojího zdanění.

Jako negativní dopad se uvádí, že členské státy budou muset spravovat dva daňové režimy: CCCTB a vlastní vnitrostátní daň z příjmů právnických osob. *„To je však kompenzováno skutečností, že CCCTB bude pro společnosti znamenat méně příležitostí pro daňové plánování využívající převodní ceny nebo nesoulady mezi daňovými systémy členských států.“<sup>75</sup>* Díky očekávanému poklesu nákladů na dodržování daňových předpisů se také předpokládá vytvoření příznivějších podmínek pro investování. Komise má za to, že celkový dopad CCCTB převáží nad finančními a administrativními náklady, které budou nutné k zavedení nového systému.

---

<sup>74</sup>Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. března 2011

<sup>75</sup> Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. března 2011

### 3.4.4 Oficiální přístup České republiky k CCCTB

Česká republika sjednocení daňového základu dlouhodobě odmítá jako zásah do státní suverenity. Vláda přímo označuje model CCCTB za „*ten nejméně výhodný z možných, neboť by znamenal na jedné straně značné dodatečné administrativní náklady pro daňovou správu a na druhé straně citelný výpadek daňových příjmů do státního rozpočtu.*“<sup>76</sup> Navíc se vláda obává, že by systém nakonec přeci jen vedl k harmonizaci daňových sazeb, kterou se ČR snaží konkurovat na evropském trhu.

Výbor pro evropské záležitosti vydal usnesení<sup>77</sup>, ve kterém považuje systém CCCTB za nepřijatelný a v rozporu s principem subsidiarity. Výbor doporučuje vládě, aby nepodporovala kroky, které by vedly k harmonizaci v oblasti výpočtu daně z příjmů právnických osob. Také Výbor pro Evropskou unii odmítl návrh směrnice s tím, že pro Českou republiku je nepřijatelná jakákoli forma harmonizace v oblasti přímých daní.<sup>78</sup>

Z výše uvedeného je zřejmé, že v České republice je nejen odmítán návrh této konkrétní směrnice, ale i jakákoliv snaha o harmonizaci v oblasti přímých daní.

Co se týče podpory CCCTB českými podnikateli, ti se k harmonizaci nijak nevyjádřili. Považují za velmi kritické, že v České republice převládá stálá nízká informovanost ohledně veškerých aktivit EU.

### 3.5 Shrnutí

Vydáním návrhu směrnice spustila Evropská komise lavinu reakcí na CCCTB členskými státy i veřejnosti. Jedná se prozatím o nejrazantnější krok na cestě za harmonizací korporativních daní. I když komise uvádí na základě analýzy KPMG až 80%<sup>79</sup> podporu společností, ve skutečnosti firmy ani členské státy návrh příliš nepodporují.

Spolu s CCCTB se také znovu prodiskutovávají již zapomenuté modely harmonizace, zejména model zdanění v domácí zemi pro malé a střední podniky. CCCTB totiž řeší situace pouze pro společnosti, které si tento daňový systém vyberou, tzn. především podniky bez přeshraničních aktivit, které systém nepřijmou, budou nadále podléhat působnosti dosavadních daňových předpisů. Tím se však zachovává současná situace komplikovanosti vnitřního trhu pro malé a střední podniky.

---

<sup>76</sup> Usnesení Výboru pro evropské záležitosti č. 99 ze dne 26. května 2011

<sup>77</sup> Usnesení Výboru pro evropské záležitosti č. 99 ze dne 26. května 2011

<sup>78</sup> Usnesení Výboru pro Evropskou unii č. 14 ze dne 27. dubna 2011

<sup>79</sup> Otázky a odpovědi týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). [online]. *europa.eu*, 6. dubna 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z:

<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/171&format=HTML&aged=1&language=CS&guiLanguage=fr>.

Za hlavní argument proti návrhu CCCTB i proti harmonizaci přímých daní obecně uvádějí členské státy zásah EU do suverenity státu v oblasti daní. Nelíbí se jim, že by ztratily vliv na určení základu daně, to v důsledku znamená nemožnost ovlivnit osvobození od daně, slevy a jiné náležitosti se základem daně spojené. Státy dále uvádějí, že důsledkem dvou daňových systémů na jednom území by se otevřel prostor pro nežádoucí daňové úniky. „Příčinou je, že členské země se nehodlají ve prospěch společného trhu vzdát svých zvyklostí a považují zásahy do základů a sazeb za vměšování do vlastních záležitostí, a tím se harmonizace stává politickým problémem.“<sup>80</sup> Dle mého názoru se však členské státy zaměřily na krátkodobé nevýhody než dlouhodobé výhody.

Evropská společenství byla na počátku založena za hospodářským účelem, který nadále zůstává prioritou EU. Pro efektivnější fungování jednotného vnitřního trhu je však nutné dosahovat nových cílů, mezi které počítáme odstranění daňových překážek. Vznik CCCTB považuji za významný krok ke zvýšení konkurenceschopnosti jednotného vnitřního trhu i firem samotných a nastolení spravedlivé daňové soutěže. Společnost vystupující v různých členských státech bude moci konečně podávat jediné daňové přiznání. Jeden daňový systém přinese administrativní a účetní úspory nejen společností, ale i státům.

Dle mého názoru se Evropská komise vydala správným směrem na cestě k dosažení efektivního vnitřního trhu. Počáteční náklady spojené s přechodem na nový administrativní systém nemohou převážet nad dlouhodobými výhodami. Společnosti by se již nadále nemusely vyrovnávat se změnami v právních rádech 27 států a do budoucna by jim stačilo sledovat právní změny v jednom daňovém systému, to bude mít za následek výrazné zvýšení přeshraničních aktivit a s tím spojený nárůst pracovních míst.

---

<sup>80</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, s. 204 – 205.



## 4 Nástin budoucího vývoje korporativního práva v oblasti daní

### 4.1 Očekávaný postup na úrovni EU

V oblasti přímých daní se nyní činnost celé EU soustředí na zveřejněný návrh směrnice o CCCTB. V příštích dnech se očekává vydání stanoviska Parlamentem a následně hlasování v Radě.<sup>81</sup> Pokud by byl návrh schválen, očekává se, že by se systém jednotného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob stal aplikovaným od roku 2015 či 2016. Avšak takový průběh je více než nepravděpodobný, neboť k přijetí směrnice je třeba jednohlasného souhlasu všech členských států. Ještě před vydáním návrhu v roce 2007 uváděl komisař László Kóvacs<sup>82</sup>, že systém má podporu dvou třetin členských států. Po vydání návrhu směrnice se však devět států ozvalo proti s tím, že se jedná o porušení zásady subsidiarity.<sup>83</sup> Státy se navíc nevyjádřily ke konkrétním bodům směrnice, ale odmítají celý CCCTB jako zásah do státní suverenity. Proto lze očekávat, že ani případné změny ve směrnici stanovisko států nezmění a směrnice vydána nebude.

Pokud mluvíme o přímých daních v rámci jednotného vnitřního trhu, přijetí režimu CCCTB zaujímá stále první místo zájmu Evropské komise. Práce na ostatních projektech navrhovaných v roce 2001 byly postupně pozastaveny. Komise se nyní plně zaměřila na přijetí CCCTB, a tak se následně neobjevily žádné nové alternativní modely či studie v oblasti harmonizace přímých daní. Režim CCCTB má stálou podporu ve Francii, Německu i Evropské komisi. Zejména komisař pro daně a celní unii, audit a boj proti podvodům Algirdas Šemeta se vytrvale snaží státy i veřejnost přesvědčit o nutnosti přijetí směrnice a pokračovat v daňové spolupráci. Ve svém posledním projevu zdůrazňuje, že oblast daní je v rámci jednotného vnitřního trhu klíčová pro překonání současné ekonomické krize a poukazuje na výhody systému CCCTB.

Projev komisaře Šemety mě samotnou přiměl k myšlenkám ohledně směřování EU. Tyto myšlenky mne provází již delší dobu, a nejen při zpracovávání této práce. Jakoby původní nadšení provázející integraci EU opadalo u členských států i občanů. Možná je to tím, že z původního hospodářského společenství se stala organizace ovlivňující veškerá

---

<sup>81</sup> *Legislative Observatory* [online]. [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2011/0058%28CNS%29#basicInformation>

<sup>82</sup> GNAEDINGER, Chuck, NADAL, Lisa M. *Kóvacs Optimistic on CCCTB Despite Opposition* [online]. Tax Analysts. 12. 3. 2007 [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/FAD34BD668AAC636852572D80069B29A?OpenDocument>.

<sup>83</sup> AUJEAN, Michel. a kol. *CCCTB - The essentials and the path ahead*. [online]. Deloitte Belgium. červen 2011 [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: [http://www.deloitte.com/view/en\\_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue44-june-2011/64eb16a6167b0310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue44-june-2011/64eb16a6167b0310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm).

působení států, a ty se proto nyní snaží zachránit si ještě každou možnou zbývající pravomoc. Ale proč zrovna v hospodářské oblasti? Proč v oblasti, která byla původním důvodem vzniku evropských společenství, najednou odmítáme kroky, bez nichž se další vývoj vnitřního trhu neobejde? I když se státy hájí, že chrání zájmy svých občanů, nejedná se spíše o nechuť ke změnám a s tím související množství práce? Komisař Šemeta zdůrazňuje v souladu s heslem v jednotě je síla, že „*pokud chceme silný jednotný trh, musíme spolupracovat v oblasti daní.*“<sup>84</sup> Já s tímto tvrzením plně souhlasím, neboť věřím, že prospěch celé EU znamená také prospěch jednotlivých členských států, a tím pádem i jejich občanů. Z jednání komisaře Šemety můžeme usuzovat, že prioritou Komise stále zůstává práce na fungování jednotného vnitřního trhu a s tím související harmonizace daní z příjmů právnických osob.

Pokud bych mohla já nějak ovlivnit aktivity Komise, snažila bych se nadále alespoň cestou vydání směrnice upravující konsolidaci příjmů a ztrát společností. I když se jedná o pouhý aspekt daňového základu, věřím, že taková možnost by společností také velmi pomohla.

## 4.2 Změny v úpravě korporativního práva v České republice

Není možné ihned přistoupit k očekávanému vývoji korporativního zdaňování v českém právním systému bez uvedení změn týkající se celého korporativního práva. I když z médií slyšíme především o připravovaném občanském zákoníku, nesmíme zapomínat na druhou částí rekodifikačních snah soukromého práva, a to na zákon o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „zákon o obchodních korporacích“). Zákon o obchodních korporacích byl 20. února 2012 podepsán prezidentem republiky a bude účinný k 1. lednu 2014, zabývá se úpravou podnikání v České republice a reaguje na předpisy Evropské unie. Nalezneme zde komplexní úpravu vztahující se k vzniku, zániku či správě korporací.

Dle důvodové zprávy se snaží zákon již plně osvobodit od předchozích tradic a myšlení někdejšího hospodářského práva, zejména „*se snaží snížit vliv daňových a účetních předpisů na míru nejnutnější a potřebnou.*“<sup>85</sup> Autoři rekodifikace se plně snaží o oddělení práva soukromého a veřejného, a proto požadují, aby veškeré veřejnoprávní prvky byly upraveny ve zvláštních zákonech. „*Úprava účetních a daňových otázek podléhá často*

---

<sup>84</sup> ŠEMETA, Algirdas. *EU tax coordination and the financial sector*. [online]. EUROPA.eu, [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=SPEECH/12/109&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=cs>>.

<sup>85</sup> Důvodová zpráva ze dne 18. května 2011 k zákonu o obchodních společnostech a družstvech

*změnám a vysokému stupni standardizace, což by nutně vedlo k opakovaným parciálním změnám zákona, narušující jeho celistvost.*<sup>86</sup>

Z výše uvedeného nám vyplývá, že oblast korporativního zdaňování v novém zákoně nenalezneme. Veškeré daňové aspekty týkající se daní z příjmu korporací budeme muset i nadále hledat v zákoně o daních z příjmu. Zda lze v návaznosti na nový zákon o obchodních korporacích očekávat také rekodifikaci korporativního zdaňování se podíváme v následující části práce.

### **4.3 Očekávané změny korporativního zdaňování**

Daňová politika se v České republice v oblasti přímých daní v posledních letech ubírá směrem regulace daňových sazeb. Kromě pár změn v základu daně z příjmů právnických osob týkající se spíše sociálního zabezpečení zaměstnanců pozorujeme klesající tendenci sazby daně, již se Česká republika snaží zvýšit svoji konkurenceschopnost na trhu.

Současný zákon o dani z příjmů pochází ještě z roku 1992, kdy byl přijat jako federální zákon a následně transponován do současné národní podoby. Postupnými novelizacemi zákon ztrácel na systematičnosti a nyní je velmi kritizován pro svou komplikovanost a nepřehlednost. Zejména *„zavedení řady titulů osvobození, slev a odpočtů je výsledkem dřívější přehnané snahy řešit po vzoru ekonomicky rozvinutých států hospodářskou politiku, příjmové či sociální otázky poplatníků a jejich ekonomické chování prostřednictvím daně z příjmů.*<sup>87</sup> Dalším významným zásahem do zákona se stala implementace práva Evropské unie ke dni 1. 5. 2004. Snad jako pozitivum častých novelizací můžeme považovat precizování jednotlivých ustanovení a systémového přístupu k nim, ale na úkor přehlednosti a snížené srozumitelnosti zákona.

Dne 12. prosince 2008 předložilo ministerstvo financí (dále jen „ministerstvo“) vládě návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů v rámci probíhající daňové reformy. Ministerstvo uvádí, že je snahou vlády podpořit hospodářský růst prostřednictvím růstu podnikatelského prostředí a podpory přílivu zahraničních investic. Dalším krokem je snaha o snížení *„administrativních nákladů vynakládaných na plnění povinností a zvýšení efektivnosti celého systému je sjednocení výběrného místa pro veškeré odvodové povinnosti.*<sup>88</sup> Výsledkem má být zjednodušená a přehledně uspořádaná právní úprava daní z příjmů pomocí zavedení nových institutů a nových konceptů zdaňování, a tím podpořit příliv zahraničního kapitálu a osob i potenciálních daňových příjmů do veřejných rozpočtů

---

<sup>86</sup> Důvodová zpráva ze dne 18. května 2011 k zákonu o obchodních společnostech a družstvech

<sup>87</sup> Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů ze dne 12. prosince 2008

<sup>88</sup> Tamtéž

ČR. Avšak pád vlády v březnu 2009 snahy o přijetí nového zákona o dani z příjmů přerušil. V oblasti daní z příjmů se nová vláda snažila pouze o zrušení některých daňových výjimek.

V červnu 2010 byl ministrem financí opět jmenován Miroslav Kalousek, který stál v čele ministerstva i v době vydání věcného záměru nového zákona o daních z příjmů. Ještě krátce po jmenování se ministr vyjádřil, že by se snad nový zákon o daních z příjmů mohl stát účinným ke dni 1. 1. 2012, případně o rok později.<sup>89</sup> Cílem zákona je „*maximální zjednodušení systému zdaňování příjmů v budoucnu, který by se neměl měnit alespoň příštích 10 – 15 let, a tím by měl přispět ke stabilnímu podnikatelskému prostředí a srozumitelnosti zákona oproti stávajícímu stavu.*“<sup>90</sup>

Nový zákon o příjmových daních, který původně zastával první pilíř daňové reformy, byl nakonec přesunut až na poslední místo. Nejprve bylo v rámci daňové reformy dosaženo druhého pilíře, tj. reformy daňového řádu, který se stal účinným od loňského roku. Na jaře 2011 byla představena reforma přímých daní a odvodů, která pro období 2011 – 2012 spočívala pouze v novelizaci stávajících právních předpisů. Ministerstvo financí následně předložilo Návrh zákona o změně zákonů v souvislosti se zřízením jednoho inkasního místa. „*Návrh zákona představuje třetí pilíř daňové reformy, tedy reformu přímých daní a odvodů. Jeho cílem je dosažení jednoduchého a přehledného systému, který by přispěl k dlouhodobé stabilitě bez nesystémových zásahů a ke snížení administrativních nákladů daňových poplatníků i státu.*“<sup>91</sup> Teprve poté se přistoupí zpět k prvnímu pilíři reformy, tedy k vydání nového zákona o příjmových daních. Posunutí předložení návrhu nového zákona o příjmových daních ke dni 31. 3. 2012 navazuje na rekodifikaci soukromého práva.<sup>92</sup> Dle současného plánu legislativních prací vlády má být návrh zákona o příjmových daní předložen ministerstvem financí spolu ministerstvem práce a sociálních věcí a ministerstvem zdravotnictví jako 19. legislativní úkol až v srpnu roku 2012.<sup>93</sup>

Návrh zákona bude vycházet z věcného záměru předloženého v roce 2008, jehož cílem je zjednodušení a stabilizování základu daně, tzn. zafixovat systém tak, aby se daly měnit

---

<sup>89</sup> TŘESLÍNOVÁ, Silvie, Milan KOPP a Michaela VYDROVÁ. *Kalousek: Nový zákon o dani z příjmů by měl platit už od roku 2012.* [online]. Rozhlas.cz, 26.9.2010 [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <<http://www.rozhlas.cz/zpravy/domacieekonomika/zprava/788760>>.

<sup>90</sup> STEINER, Štefan. *Kalousek: Zákon o dani z příjmu by se neměl 15 let měnit.* [online]. Vlada-parlament.eu [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <<http://www.parlament-vlada.eu/index.php/komentar-finance/359-kalousek-zakon-o-dani-z-pijmu-by-se-neml-15-let-mnit>>.

<sup>91</sup> Reforma přímých daní a odvodů předložena do vnějšího připomínkového řízení. [online]. mfcz.cz, 1. 6. 2011 [cit. 2012-03-05]. Dostupné z: [http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref\\_verej\\_financ\\_dan\\_ref.html](http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref_verej_financ_dan_ref.html)

<sup>92</sup> Kontrolní zpráva o plnění úkolů uložených vládou České republiky s termínem plnění v průběhu měsíce dubna 2011. [online]. vlada.cz, [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: <<http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/duben2011.pdf>>.

<sup>93</sup> Plán legislativních prací vlády na rok 2012. [online]. vlada.cz, [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: <[http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/plan\\_legislativnich\\_praci\\_vlady\\_2012.pdf](http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/plan_legislativnich_praci_vlady_2012.pdf)>.

pouze parametry, a tím byla zachována jednoduchost a srozumitelnost zákona. I nadále má být však úprava daní z příjmů právnických a fyzických osob ponechána v jedné normě. Stále bude také preferována „zásada nižší sazby daně ze širokého daňového základu, tedy bez přemíry úlev a výjimek spočívajících ve snižování základu daně nad rámec výdajů vynaložených na dosahování příjmů.“<sup>94</sup>

#### 4.4 Hodnocení autorky

Od přijetí posledního zákona o daních z příjmů uplynulo již 20 let, ve kterých se do zákona promítlo nespočet změn reagující na mnohé skutečnosti, např. rozpad Československa, změny vlád přistoupením k EU. Mnohé novelizace přispěly k tomu, že se jedná o zákon značně komplikovaný, nepřehledný a neefektivní. Podstatné změny v právním systému provází vždy více úskalí než drobné novely způsobené zejména rozdílnými názory politických stran, a proto spíše než nové zákony, byly přijímány nejrůznější novely, které původní zákony změnily k nepoznání. Ztráta systematickosti však provází téměř celý český právní řád.

Výpočet základu daně je dle současné právní úpravy natolik komplikovaný, kdy přes množství osvobození, slev, odpočtů, dochází k mnohým daňovým únikům. Situace je dle mého názoru natolik složitá, že působí značné obtíže i administrativní náklady ve správě daní. Proto hodnotím kladně snahu ministerstva financí přijmout takový zákon, který by mohl bez podstatných změn být stabilním snad i po dobu 15 let. Budoucím změnám se samozřejmě nelze vyhnout, ale je nutné, aby se jednalo pouze o úpravu jednotlivých parametrů, tak aby byla stále zachována jednoduchost a srozumitelnost zákona. Nový zákon má za cíl podpořit hospodářský růst a příliv zahraničních investic, což v zásadě odpovídá cílům EU v rámci jednotného vnitřního trhu.

Dle důvodové zprávy má zákon plně vyhovovat evropským právním předpisům, neboť byl při tvorbě „*pozorně sledován vývoj harmonizačních snah Společenství v oblasti přímých daní. Navržená opatření, která by mohla způsobovat kolizi se stávajícími i připravovanými předpisy ES na komunitární úrovni, mají být průběžně konzultována a případně zapracována.*“<sup>95</sup> Zákon zde reaguje na evropské právní předpisy upravující jednotlivé aspekty přímých daní. Někteří si ale kladli již v roce 2008 otázku o vhodnosti načasování nového zákona v návaznosti na práci Evropské komise na evropském projektu společného

<sup>94</sup> Reforma zdaňování příjmu a majetku. [online]. mfcz.cz, [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <[http://www.mfcz.cz/cps/rde/.../RDS\\_2010\\_-\\_I\\_Uvod\\_03042008\\_doc.doc](http://www.mfcz.cz/cps/rde/.../RDS_2010_-_I_Uvod_03042008_doc.doc)>.

<sup>95</sup> Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů ze dne 12. prosince 2008

konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob<sup>96</sup>. Pokud by byl totiž model CCCTB přijat, byla by zcela jistě lepší, aby zákon vycházel nebo zcela přebíral úpravu evropskou. Vzhledem k tempu práce EU a přístupu členských států však neočekávám, že by návrh zákona z ustanovení návrhu směrnice o CCCTB vycházel.

Jako negativum nového zákona považuji, že i nadále se Česká republika vydává cestou konkurence nízkou sazbou daně. Dle věcného návrhu zákona má být stále poměrně široce vymezen základ daně, který bude podléhat nízké sazbě. Zatímco ve vyspělejších státech je sice sazba poněkud vyšší, ale způsob stanovení základu je jednodušší, a tím pádem flexibilnější ke změnám.

Jelikož se zrovna nacházíme asi v půli volebního období současné vlády lze předpokládat, že se současnému ministru financí návrh zákona podaří předložit. Na konkrétní ustanovení zákona si však budeme muset počkat.

---

<sup>96</sup> TREZZIOVÁ, Dana. *Je optimální pro podnikatele?*. [online]. mfcz.cz, 23. června 2008 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <[http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref\\_verej\\_financ\\_dan\\_ref\\_40815.html](http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref_verej_financ_dan_ref_40815.html)>.

## Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo podat analýzu, hodnocení a popis stavu harmonizace korporativního práva v oblasti daní v rámci EU. Abych dosáhla vytyčeného cíle, musela jsem se první zabývat problematikou korporativního práva. Zejména v návaznosti na nový zákon o obchodních korporacích dochází ke smíchání pojmů korporace a obchodní společnost. Navíc se při vymezování dané právní oblasti zapomíná na korporace veřejnoprávní. Proto bylo nutné korporativní právo důkladně charakterizovat a vymezit.

Zjistili jsme, že je nutné rozlišovat korporativní právo v širším a užším smyslu. Pro účel této práce jsme korporativním právem rozuměli právo upravující vznik, zánik a vztahy vznikající při fungování obchodních společností.

Přestože české daňové předpisy mezi jednotlivými korporacemi nerozlišují, v rámci evropského měřítka, se harmonizace týká daní z příjmů obchodních korporací. Ty totiž svým významem určují pohyb a vývoj jednotného vnitřního trhu. S tím také souvisí aktivity Evropské komise, která se snaží o odstranění daňových překážek za účelem větší efektivity a konkurenceschopnosti vnitřního trhu. Doposud však EU přijala směrnice upravující pouze aspekty korporativního zdaňování týkajících se přeshraničních aktivit. Tyto směrnice byly kromě jedné řádně a včas do českého právního řádu implementovány.

Snaze Evropské komise na poli přímých daní brání přístup členských států. Ty totiž považují přímé daně za výhradní nástroj vnitrostátní politiky a obávají se zásahu do národní suverenity, a tím se otázka hospodářská stala problémem politickým. To způsobuje, že harmonizace korporativních daní má tak pomalý progres. Na jednotném vnitřním trhu tak stále existuje 27 rozdílných daňových systémů, které se odlišují v konstrukci daňového základu, ve výši daňových sazeb, v určení nezdanitelných příjmů, rozdílného odepisování majetku aj. Důsledkem jsou vysoké administrativní náklady a komplikovanost pohybu na trhu, čímž trpí zejména malé a střední podniky, které raději zůstávají na trhu domácím.

Evropská komise v roce 2011 navrhla čtyři možné modely harmonizace korporativních daní, z nichž nejbližší k realizaci má model jednotného konsolidovaného základu daně, neboť v březnu 2011 byl vydán návrh směrnice CCCTB. Jedná se o nový daňový systém, prozatím dobrovolný, který by si mohly zvolit ty společnosti s aktivitami ve více členských státech. Směrnice stanovuje veškeré aspekty týkající se daní z příjmu korporací, tj. základ daně, výdaje vynaložené na dosažení příjmů i další odečitatelné položky, avšak nedotýká se nijak evropského rozpočtu ani sazby daně. Důležitým přínosem pro společnosti by se stala možnost konsolidace, tzn. započíst si zisky i ztráty ze všech

dceřiných společností i provozoven. Za hlavní přínos CCCTB můžeme považovat snížení administrativních nákladů, neboť společnosti budou moci podávat konsolidované daňové přiznání na jednom kontaktním místě.

Dle přístupu států však můžeme očekávat, že směrnice přijata nebude. Česká republika taktéž systém CCCTB odmítla, a dokonce odmítá jakoukoliv harmonizaci v oblasti přímých daní. Nový připravovaný zákon tak sice vychází s evropských ustanovení, nicméně ve svých ustanoveních na možnost přijetí systému CCCTB nereaguje. Pokud by byla směrnice přeci jen přijata, znamenalo by to pro český daňový systém potřebu další daňové reformy.

Závěrem chci říci, že ačkoliv Evropská komise vyvíjí aktivity v oblasti harmonizace daní korporativního práva, jedná se z politických důvodů o akci nemožnou. Můžeme očekávat spíše evropské normy týkajících se určitých daňových aspektů než zavedení jednotného daňového systému. Úprava korporativního práva v oblasti daní tak nadále zůstává vnitrostátní záležitostí.



## Seznam použitých zdrojů a literatury

### Právní předpisy

- Konsolidované znění Smlouvy o fungování Evropské unie, Úř. věst. C 83, 30. března 2010, s. 344—344.
- Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy. Úř. věst. L 310, 25. listopadu 2009, s. 34—46.
- Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Úř. věst. L 345, 29. prosince 2011, s. 8—16.
- Směrnice Rady 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států. Úř. věst. L 157, 26. června 2003, s. 49—54.
- Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS, Úř. věst. L 64, 11. března 2011, s. 1—12.
- Nařízení Rady (ES) č. 2157/2001 ze dne 8. října 2001 o statutu evropské společnosti, Úř. věst. L 294, 10. listopadu 2001, s. 1 -21.
- Návrh Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) KOM (2011) 121 v konečném znění ze dne 16. března 2011.
- Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru k návrhu směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB) ze dne 6. dubna 2011, Úř. věst. C 24, 28. ledna 2012, s. 63—69.
- Stanovisko Výboru regionů „Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB)“ ze dne 14. prosince 2011.
- Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon o hl. městě Praze zákon 131/2000 Sb., o hlavním městě Praze, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů
- Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů
- Důvodová zpráva ze dne 18. května 2011 k zákonu o obchodních společnostech a družstvech
- Nález Ústavního soudu ze dne 10. 9. 1993, sp. zn. Pl.ÚS 15/93
- Doporučení Komise 2003/361/ES ze dne 6. května 2003 o definici mikropodniků a malých a středních podniků, Úř. věst. L 124, 20. 5. 2003, s. 36–41.
- Sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru KOM (2005) 702 v konečném znění ze dne 23. prosince 2005 o odstraňování překážek malých a středních podniků ve vnitřním trhu v podobě daně z příjmu právnických osob.
- Usnesení Výboru pro evropské záležitosti č. 99 ze dne 26. května 2011
- Usnesení Výboru pro Evropskou unii č. 14 ze dne 27. dubna 2011
- Návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů ze dne 12. prosince 2008

## Literatura

- BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C.H. Beck, 2009, 548 s.
- ELIÁŠ, K., POKORNÁ, J., DVOŘÁK, T. *Kurs obchodního práva, Obchodní společnosti a družstva*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 503 s.
- BAN, Blaženka. *Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in der EU*. Hamburg: Kovač, 2007. 93 s.
- HURDÍK, J. *Právnícké osoby a jejich typologie*. Praha: C. H. Beck 2003, 107 s.
- KOTLÁN. *Reforma korporátní daně v České republice*. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava, 2009, 163 s.

- KRAAKMAN, Reinier a kol. *The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Functional Approach*. 2. vydání. Oxford: Oxford University Press, 2009, 322 s.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2010, 275 s.
- LASÁK, Jan. HAVEL. Bohumil. *Kompendium korporálního práva*. Praha: C. H. Beck. 2011. 226 s.
- LOCHMANOVÁ, Ludmila. *Základy obchodního práva*. 2. vydání, Praha: KEY Publishing s.r.o., 2011, 309 s.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI Wolters Kluwer, 2011, 319 s.
- SLÁDEČEK. Vladimír. *Obecné správní právo*. 2. vydání. Praha: ASPI - Wolters Kluwer, 2009, 463 s.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, 351 s.
- *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD Publishing, 2010, 468 s.

### Články z odborných časopisů

- RICHTER, Tomáš. O logice a limitech korporálního práva: teoretické základy. *Právní rozhledy*, 2008, roč. 16, č. 23, s. 845 – 855.

### Internetové zdroje

- AUJEAN, Michel. a kol. *CCCTB - The essentials and the path ahead*. [online]. Deloitte Belgium. červen 2011 [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: <[http://www.deloitte.com/view/en\\_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue44-june-2011/64eb16a6167b0310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm](http://www.deloitte.com/view/en_BE/be/insights/newsletters/tax-quarterly/issue44-june-2011/64eb16a6167b0310VgnVCM3000001c56f00aRCRD.htm)>.
- Bílá kniha Komise Evropské Radě: Completing the Internal Market KOM (85) 310 ze dne 14. 6. 1985. Dostupné z: <[http://europa.eu/documents/comm/white\\_papers/pdf/com1985\\_0310\\_f\\_en.pdf](http://europa.eu/documents/comm/white_papers/pdf/com1985_0310_f_en.pdf)>.
- *Common Tax Base*. [online]. ec.europa.eu [cit. 2012-02-28]. Dostupné z: <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm)>.

- GNAEDINGER, Chuck, NADAL, Lisa M. *Kovács Optimistic on CCCTB Despite Opposition* [online]. Tax Analysts. 12. 3. 2007 [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/FAD34BD668AAC636852572D80069B29A?OpenDocument>.
- *Legislative Observatory* [online]. [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2011/0058%28CNS%29#basicInformation>.
- LODIN, Sven Olof, GAMMIE, Malcolm. *Home State Taxation*. Amsterdam: IBFD Publications, 2001, 9 s. Dostupný z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/hst\\_book\\_summary.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/hst_book_summary.pdf).
- MATOUŠEK, Pavel. *Harmonizace daňových systému v EU a národní zájmy členských států*. [online]. Upol.cz [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: [http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr.\\_Matousek.pdf](http://www.upol.cz/uploads/media/JUDr._Matousek.pdf).
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii*. [online]. Danarionline.cz, 2. 6. 2005 [cit. 2012-02-27]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Zdaňování korporací v Evropské unii: Zdaňování korporací v Evropské unii - 1. část Návrh základní úpravy systému společného konsolidovaného základu daně korporací*. [online]. Danarionline.cz, 4. 2. 2008 [cit. 2012-02-28]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3357v4517-zdanovani-korporaci-v-evropske-unii-1-cast/>.
- *News on European Companies*. [online]. Ecdb.worker-participation.eu , 7. prosince 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: <http://ecdb.worker-participation.eu/news.php>.
- Otázky a odpovědi týkající se společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob (CCCTB). [online]. europa.eu, 6. dubna 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/11/171&format=HTML&aged=1&language=CS&guiLanguage=fr>.
- Plán legislativních prací vlády na rok 2012. [online]. vlada.cz, [cit. 2012-03-04]. Dostupné z:

- <[http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/plan\\_legislativnich\\_praci\\_vlady\\_2012.pdf](http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/dokumenty/plan_legislativnich_praci_vlady_2012.pdf)>.
- Reforma přímých daní a odvodů předložena do vnějšího připomínkového řízení. [online]. mfcz.cz, 1. 6. 2011 [cit. 2012-03-05]. Dostupné z: [http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref\\_verej\\_financ\\_dan\\_ref.html](http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref_verej_financ_dan_ref.html)
  - Kontrolní zpráva o plnění úkolů uložených vládou České republiky s termínem plnění v průběhu měsíce dubna 2011. [online]. vlada.cz, [cit. 2012-03-04]. Dostupné z: <<http://www.vlada.cz/assets/media-centrum/aktualne/duben2011.pdf>>.
  - Reforma zdaňování příjmu a majetku. [online]. mfcz.cz, [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <[http://www.mfcz.cz/cps/rde/.../RDS\\_2010\\_-\\_I\\_Uvod\\_03042008\\_doc.doc](http://www.mfcz.cz/cps/rde/.../RDS_2010_-_I_Uvod_03042008_doc.doc)>.
  - STREJČEK, Ivo. *Evropská komise se pokouší ovládnout přímé daně*. [online]. Virtually.cz, 7. prosince 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z: <[http://virtually.cz/archiv.php/banner/banner/..dokumenty/art\\_download.php?art=10084](http://virtually.cz/archiv.php/banner/banner/..dokumenty/art_download.php?art=10084)>.
  - *Společný systém zdanění: fúze, rozdělení, převod aktiv, výměna akcií a přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti*. [online]. Europa.eu, 16. dubna 2011 [cit. 2012-02-23]. Dostupné z: <[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/126039\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/126039_cs.htm)>.
  - STEINER, Štefan. *Kalousek: Zákon o dani z příjmu by se neměl 15 let měnit*. [online]. Vlada-parlament.eu [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <<http://www.parlament-vlada.eu/index.php/komentar-finance/359-kalousek-zakon-o-dani-z-pijmu-by-se-neml-15-let-mnit>>.
  - SZAROWSKÁ. *Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniků*. [online]. Technická univerzita v Košiciach [cit. 2012-02-21]. Dostupné z: <<http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>>.
  - ŠEMETA, Algirdas. *EU tax coordination and the financial sector*. [online]. EUROPA.eu, [cit. 2012-03-03]. Dostupné z: <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=SPEECH/12/109&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=cs>>.
  - TREZZIOVÁ, Dana. *Je optimální pro podnikatele?*. [online].mfcz.cz, 23. června 2008 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z:< [http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref\\_verej\\_financ\\_dan\\_ref\\_40815.html](http://www.mfcz.cz/cps/rde/xchg/mfcz/xsl/ref_verej_financ_dan_ref_40815.html)>.

- TŘESLÍNOVÁ, Silvie, Milan KOPP a Michaela VYDROVÁ. *Kalousek: Nový zákon o dani z příjmů by měl platit už od roku 2012*. [online]. Rozhlas.cz, 26.9.2010 [cit. 2012-03-03]. Dostupné z:  
<[http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/\\_zprava/788760](http://www.rozhlas.cz/zpravy/domaciekonomika/_zprava/788760)>.
- Vnitřní trh v březnu 2011: Komise navrhuje zavést CCCTB. [online]. *Euroskop.cz*, 6. dubna 2011 [cit. 2012-02-26]. Dostupné z:  
<<http://www.euroskop.cz/8449/18728/clanek/vnitni-trh-v-breznu-2011>>.
- Závěrečný účet za rok 2010, Kapitola č. 398, Dostupný z:  
<[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/ZUK\\_KAPITOLA-398-\\_Vseobecna\\_pokladni\\_sprava\\_rok-2010.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/ZUK_KAPITOLA-398-_Vseobecna_pokladni_sprava_rok-2010.pdf)>.

## **Anotace**

Tématem diplomové práce je harmonizace korporativního práva v oblasti daní v rámci EU. Cílem je podat analýzu současného stavu a budoucího vývoje harmonizace korporativního zdaňování na jednotném vnitřním trhu. Na počátku práce je pojednáno o charakteristice korporativního práva za účelem následného vymezení konkrétní oblasti daní, které se harmonizace týká. Hlavní těžiště práce nalezneme v analýze současného stavu evropské a české právní úpravy korporativních daní a možnosti budoucího vývoje. V návaznosti na návrh směrnice Evropské komise práce zkoumá a hodnotí systém konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob. V závěru práce autorka uvažuje nad následným vývojem harmonizace a hodnotí dosavadní postup České republiky v oblasti korporativního zdaňování.

## **Abstract**

The subject of the thesis Harmonization of corporate law in tax within the European Union is an analysis of the current and future development of harmonization of corporate taxation in the Single Market. In the first part you can find the characteristics of the corporate law in order to define a specific area of taxes related to the harmonization. The main core of the thesis is devoted to the analysis of current European and Czech legislation and possible future developments in the field of corporate tax. The Common Consolidated Corporate Tax Base is presented following the European Commission's Directive proposal. In conclusion, the author considers the subsequent development of the harmonization and evaluates the current process of corporate taxation in the Czech Republic.

## **Klíčová slova**

Korporativní právo, korporace, přímá daň, korporativní daň, harmonizace, české právo, evropské právo, směrnice, soukromé právo, daňová reforma

## **Key words**

Corporate law, Corporation, Direct tax, Corporate tax, Harmonization, Czech law, European law, Directive, Private law, Tax reform