



KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

V Bruselu dne 23.12.2005
KOM(2005) 702 v konečném znění

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

**Odstraňování překážek malých a středních podniků ve vnitřním trhu v podobě daně
z příjmu právnických osob – nástin možného pilotního projektu pro zdanění podle
domovského státu**

{SEC(2005)1785}

OBSAH

1.	Úvod.....	3
1.1.	Účel sdělení.....	3
1.2.	Předchozí činnost Komise ve prospěch daňové situace malých a středních podniků..	4
2.	Potřeba zlepšit daňovou situaci malých a středních podniků ve vnitřním trhu.....	4
2.1.	Daňové překážky ve vnitřním trhu a jejich význam pro malé a střední podniky	4
2.2.	Závěr a potřeba činnosti na úrovni EU	7
3.	Zdanění podle domovského státu – slibný přístup pro odstranění daňových překážek malých a středních podniků	8
3.1.	Základní přístup a vhodnost pro malé a střední podniky	8
3.2.	Dosavadní vývoj.....	9
4.	Závěr a výhled.....	12
	PŘÍLOHA.....	14
	Nástin možného pilotního projektu zdanění podle domovského státu určeného malým a středním podnikům.....	14

1. Úvod

1.1. Účel sdělení

Dosažení cílů lisabonské strategie vyžaduje opatření v daňové oblasti.

Sdělení Komise týkající se jarního zasedání Evropské rady KOM(2005)24 a zejména jeho doprovodný dokument SEK(2005)192 s lisabonským akčním plánem vydaly nový podnět pro dosažení cílů lisabonské strategie, a to i v daňové oblasti. V této souvislosti závěry předsednictví Evropské rady ze dne 23. března 2005 opakovaně zdůrazňují významnou úlohu malých a středních podniků a vyzývají k rozsáhlým politickým opatřením v jejich prospěch¹.

To platí zejména pro malé a střední podniky.

Základním problémem je, že zatímco malé a střední podniky hrají přední úlohu v rámci hospodářského rozvoje Evropské unie, je jejich podíl ve vnitřním trhu podstatně menší, než je tomu u větších společností, v neposlední řadě z daňových důvodů. Výsledkem je hospodářská neúčinnost, která znamená ztrátu potenciálu pro hospodářský růst a tvorbu pracovních příležitostí, jež ohrožuje dosažení cílů obnovené lisabonské strategie. Proto víceletý program pro podnik a podnikavost, a zejména pro malé a střední podniky (MSP) (2001–2005)², a Akční plán Komise: Evropská agenda podnikavosti a podnikání³ vyzývají k přijetí vhodných opatření, jež by posílila růst malých a středních podniků přes hranice. Nedávné sdělení Komise o přispění daňové a celní politiky k plnění lisabonského programu a sdělení o moderní politice malých a středních podniků pro růst a zaměstnanost⁴ uvádějí potřebu vhodného daňového rámce pro malé a střední podniky a zmiňují iniciativu „zdanění podle domovského státu“.

„Zdanění podle domovského státu“ je možnost, kterou stojí za to se blíže zabývat.

Účelem tohoto sdělení je zaprvé uvést konkrétní problémy, kterým malé a střední podniky činné ve více než jednom členském státě čelí, pokud jde o zdanění společností, a prozkoumat, jakým způsobem tyto problémy narušují fungování vnitřního trhu, a zadruhé na základě práce z posledních let a současné strategie Komise v oblasti zdanění společností představit možné, v praxi životaschopné řešení založené na přístupu „zdanění podle domovského státu“. Dle názoru Komise by tato koncepce mohla být v rámci pilotního projektu účinně testována v členských státech a společnostech, které o to projeví zájem. Jak naznačuje příložené posouzení dopadů, potenciální celkový hospodářský přínos pro vnitřní trh je značný.

¹ Závěry předsednictví ze zasedání Evropské rady v Bruselu ve dnech 22. a 23. března 2005, např. odstavec 25.

² Rozhodnutí Rady 2000/819/ES ze dne 20. prosince 2000.

³ KOM(2004) 70 ze dne 11. února 2004.

⁴ KOM(2005)532 ze dne 25. října 2005 a KOM(2005)551 ze dne 10. listopadu 2005.

1.2. Předchozí činnost Komise ve prospěch daňové situace malých a středních podniků

Předchozí činnost Komise ze zaměřovala na převod podniků...

Činnost Komise ve prospěch daňové situace malých a středních podniků se doposud zaměřovala na přeshraniční problémy, které souvisely s jinými daněmi než s daní z příjmu právnických osob. Zejména převod malých a středních podniků, které jsou v mnoha případech rodinnými podniky, zahrnuje řadu daňových otázek, které jsou často komplikovanější a obtížnější než u velkých podniků působících na burze. Důležitými příklady jsou v tomto ohledu darovací a dědická daň. Komise na tyto otázky opakovaně upozorňuje a předložila doporučení o daňových problémech týkajících se převodu malých a středních podniků⁵ a sdělení o všeobecném zlepšení daňového prostředí malých a středních podniků⁶. Většina doporučení se týká daňových problémů v souvislosti s právním statutem jednotlivých vlastníků a osobních společností, zejména pak s otázkou nástupnictví u malých a středních podniků.

... zatímco současně úsilí se zaměřuje na daň z přidané hodnoty.

Kromě toho se v současnosti přijímá řada opatření, která mají řešit konkrétní problémy malých a středních podniků v oblasti daně z přidané hodnoty. Díky iniciativě Komise týkající se koncepce jednoho správního místa („one-stop-shop“) bude pro malé a střední podniky mnohem jednodušší rozšiřovat se v rámci vnitřního trhu, neboť budou moci vyřizovat své povinnosti ohledně DPH pouze na jednom registračním místě. Zdanění společností proto zůstává z hlediska malých a středních podniků ve vnitřním trhu jednou z největších daňových překážek, již se na úrovni EU doposud nikdo řádně nezabýval. Kromě toho by se pokrok v této oblasti a daňová opatření ve prospěch malých a středních podniků v jiných oblastech vzájemně posilovaly.

2. POTŘEBA ZLEPŠIT DAŇOVOU SITUACI MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ VE VNITŘNÍM TRHU

2.1. Daňové překážky ve vnitřním trhu a jejich význam pro malé a střední podniky

Společnosti čelí ve vnitřním trhu četným různorodým Nedávná analýza a výzkum provedený útvary Komise⁷, jejichž výsledky následně potvrdily nezávislé výzkumné instituty⁸, ukazuje, že přeshraniční hospodářské činnosti podniků v EU jsou vážně omezovány řadou různých daňových překážek. Jedná se o nedostatky ve stávajících

⁵ Doporučení Komise ze dne 25. května 1994 o zdanění malých a středních podniků, Úř. věst. L 177, s. 1–19. Doporučení Komise ze dne 7. prosince 1994 o převodu malých a středních podniků, Úř. věst. L 385, s. 14–17. Sdělení o doporučení Komise ze dne 7. prosince 1994 o převodu malých a středních podniků, Úř. věst. C 400, s. 1–9.

⁶ Sdělení Komise Radě a Parlamentu o zlepšení daňového prostředí malých a středních podniků, KOM(94)206, Úř. věst. C 187, s. 5–10.

⁷ Pracovní dokument útvarů Komise „Zdanění společností ve vnitřním trhu“ [SEK(2001)1681].

⁸ Viz například: Centre for European Policy Studies, „EU Corporate Tax Reform“, zpráva z listopadu 2001 a „An EU Company without an EU Tax? A Corporate Tax Action Plan for Advancing the Lisbon Process“, zpráva z dubna 2002, obě s dalšími odkazy.

*daňovým
překážkám...*

daňových právních předpisech EU a jejich provádění v některých členských státech, všeobecně nedostatečnou přeshraniční kompenzaci ztrát dceřinných společností, daňové problémy v případě přeshraničních restrukturalizačních operací, uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění a otázky vnitropodnikového oceňování. Výsledné vyšší nebo další daňové zatížení, (hospodářské) dvojí zdanění a vysoké náklady na dodržení předpisů působí odrazujícím dojmem na přeshraniční hospodářskou činnost v rámci vnitřního trhu.

*... jež mají stále
větší relativní
význam.*

S ohledem na pokrok dosažený v mnoha jiných oblastech politiky, kde byla přijata opatření pro harmonizaci a vzájemné uznávání předpisů, se v posledních letech zvyšuje relativní význam těchto daňových překážek a představuje nyní jeden z největších problémů v rámci dokončování vnitřního trhu a naplňování jeho hospodářského potenciálu. Komise proto v současné době pracuje na provedení „dvoustranné strategie“, která zahrnuje jak krátkodobá opatření zaměřená na odstranění konkrétních překážek přeshraniční hospodářské činnosti ve vnitřním trhu, tak dlouhodobá komplexní řešení⁹. Tato strategie již v mnoha oblastech přinesla hmatatelné výsledky. Slibného pokroku je rovněž dosahováno v rámci technicky zaměřené práce na konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob, který snad ze střednědobého hlediska zajistí systematické „řešení“ problémů (většinou) větších společností ve vnitřním trhu v podobě daně z příjmu právnických osob¹⁰. Doposud však nebyl předložen žádný systematický návrh řešení konkrétních daňových problémů malých a středních podniků činných ve více než jednom členském státě.

*Právě pro malé
a střední
podniky
představují tyto
překážky
zásadní
problém ...*

Takový návrh řešení je ale třeba. Ve výše uvedené analýze provedené útvary Komise byla zvláštní pozornost věnována i konkrétní situaci malých a středních podniků¹¹. Bylo zjištěno, že z obecného hlediska jsou daňové překážky přeshraniční hospodářské činnosti totožné pro malé a střední podniky i pro větší společnosti. Nicméně dopad mnoha překážek je u malých a středních podniků větší, neboť mají k dispozici, jednoduše z důvodu menší velikosti, méně hospodářských a lidských zdrojů a méně odborných znalostí v oblasti daní. Omezená velikost podniků pak zákonitě omezuje jejich možnosti vyhnout se určitým daňovým překážkám. Nepříznivý dopad daňových překážek na účast malých a středních podniků ve vnitřním trhu rovněž potvrzuje řada průzkumů. Odpovědi zástupců zúčastněných stran na „dotazník o dani z příjmu právnických osob jakožto překážce rozšíření malých a středních podniků v EU“ zveřejněný útvary Komise v červenci 2004 například

⁹ Podrobnosti viz ve sděleních Komise: „Na cestě k vnitřnímu trhu bez daňových překážek – strategie, jak společně zajistit konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob pro jejich činnost v rámci EU“ [KOM(2001)582] a „Vnitřní trh bez daňových překážek pro společnosti – dosažené výsledky, stávající iniciativy a přetrvávající výzvy“ [KOM(2003)726].

¹⁰ Podrobné informace o této práci jsou k dispozici na této internetové adrese:

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

¹¹ Část III kapitola 8 a část IV B kapitola 11 studie [SEK(2001)1682].

kromě jiného ukázal, že se asi jedna třetina malých a středních podniků v EU domnívá, že daň z příjmu právnických osob představuje významnou překážku přeshraničního rozšiřování¹².

... zejména co se týče nákladů na dodržení předpisů...

Kromě toho bylo jasně zjištěno, že existují ještě další dvě oblasti, které mají pro malé a střední podniky zásadní význam¹³. Zprv je pro tyto podniky velmi obtížné pokrýt náklady na dodržení předpisů, neboť se musejí potýkat až s 25 různými daňovými systémy. Toto zjištění silně podporují daňoví odborníci a federace podniků, jež zastupují zájmy malých a středních podniků¹⁴. Podle UEAPME, Evropského sdružení řemesel a malých a středních podniků, jsou „náklady malých podniků na dodržení předpisů v oblasti daní až 100krát vyšší než u velkých společností“¹⁵. Pro tento jev existuje rovněž příslušný vědecký a množstevní důkaz. Vedle dostupných obecných studií, které uvádějí, že náklady na dodržení předpisů se snižují s velikostí podniku a představují pro malé a střední podniky neúměrně vyšší¹⁶ nebo dokonce nezvládnutelně vysoké zatížení ve srovnání s většími společnostmi¹⁷, potvrzují i výsledky evropského zjišťování o daních¹⁸ získané od Evropského obchodního zkušebního výboru (*European Business Test Panel*), že náklady, jež malé a střední podniky musejí vynaložit na dodržení předpisů v daňové oblasti, hrají důležitou roli. Náklady na dodržení předpisů v oblasti zdanění společností v poměru k prodejm byly u malých podniků dle odhadu pětkrát vyšší než u velkých podniků. Z důvodu menší velikosti mají vysoké náklady na dodržení předpisů dopad zejména na malé a střední podniky a očividně mohou tyto firmy odrazovat od rozšíření jejich činnosti do zahraničí.

... a problémů s přeshraniční

Zadruhé byla vedle jiných konkrétnějších daňových překážek přeshraniční hospodářské činnosti ve vnitřním trhu za nejdůležitější

¹² Více informací o dotazníku a příslušných odpovědích je na internetové adrese: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm.

¹³ Tento závěr Komise sdílí rovněž odborná literatura, viz například: Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) „Small Business Taxation: An Agenda for Growth“, Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC, s. 2.

¹⁴ Viz například reakce na konzultace Komise v roce 2003 a odpovědi na dotazníkovou akci v roce 2004 (kap.7), obojí k dispozici na následující internetové adrese:

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/home_state_taxation/index_en.htm.

Tisková zpráva ze dne 11. června 2004.

¹⁵ Tisková zpráva ze dne 11. června 2004.
¹⁶ Viz například: Cressy, R. (2000) „Tax, Assistance, Compliance & the Performance of the Smaller Business“, výzkumná zpráva pro federaci malých podniků; a Chittenden F., Michaelas N. & Poutziouris P. (2000) „Small Business Taxation: An Agenda for Growth“, Executive Development Centre, Manchester Business School and NatWest Bank PLC.

¹⁷ Viz přílohu 2 studie provedené útvaru Komise [SEK(2001)1681] s dalšími odkazy.

¹⁸ Pracovní dokument útvaru Komise SEK(2004)1128. Vyplývá z něj zejména to, že náklady na dodržení předpisů ve vztahu k prodejm jsou u malých a středních podniků vyšší než u velkých podniků. Navíc bylo zjištěno, že přeshraniční činnost u společností náklady na dodržení předpisů zvyšuje. Na základě provedené ekonometrické analýzy bylo prokázáno, že náklady na dodržení předpisů jsou u společností s alespoň jednou dceřinnou společností v jiném členském státě EU vyšší než u společností, které v jiném členském státě žádné dceřinné společnosti nemají, a stoupají úměrně k počtu dceřinných společností v zahraničí.

kompenzaci ztrát.

překážku z hlediska malých a středních podniků označena přeshraniční kompenzace ztrát. Ke ztrátám často dochází v úvodní fázi působení společnosti v cizí zemi, tedy právě, když je společnost obvykle ještě malým podnikem. Větší společnosti jsou zpravidla v lepším postavení, aby mohly využívat strategií daňového plánování, a tím přeshraniční ztráty účinně zohlednit. Malé a střední podniky obvykle takovéto příležitosti k optimalizaci nemají. Navíc je pro malé podniky s ohledem na jejich omezený kapitálový základ zvláště důležité, aby byly schopny ztráty přenášet do dalších období.

Z hlediska malých a středních podniků je účinek daňových překážek přeshraniční činnosti často ještě zostřen příznivými pravidly na domácí úrovni.

Na domácí úrovni uplatňuje většina členských států pro osoby samostatně výdělečně činné a malé a střední podniky zvláštní daňová pravidla (daňové pobídky či daňové úlevy)¹⁹. Tato pravidla, jež se obvykle nevztahují na přeshraniční hospodářskou činnost a související daňové otázky, se především dotýkají stanovení daňového základu, pravidel týkajících se paušální sazby a jiných zjednodušených metod stanovení zisku. Některé členské státy rovněž uplatňují zvláštní nižší sazby. Kombinace těchto dvou faktorů – zásadního významu překážek přeshraniční činnosti pro malé a střední podniky a daňové úlevy na domácí úrovni – může znamenat, že bude pro malé a střední podniky ještě těžší pustit se do přeshraniční obchodní činnosti.

2.2. Závěr a potřeba činnosti na úrovni EU

Daňové překážky jsou jedním z důvodů malé účasti malých a středních podniků na vnitřním trhu.

Statistiky ukazují, že daňové překážky a jejich společné působení s jinými daňovými i nedaňovými faktory, vedly kromě jiného k²⁰ relativně malé účasti malých a středních podniků na vnitřním trhu. 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. Pokud se pouštějí do obchodní činnosti v jiných členských státech, podléhají systematicky vyšším nákladům na dodržení předpisů a vyšším finančním nákladům než větší společnosti, a proto jsou vystaveny většímu nebezpečí obchodního neúspěchu (ať už celkově a / nebo u nově vytvořené zahraniční provozovny).

Překážky mají negativní důsledky přesahující hranice čistě

Vedle nepříznivého dopadu na možnost účasti na vnitřním trhu mají daňové překážky malých a středních podniků rovněž další negativní vedlejší účinky. V důsledku problémů s kompenzací ztrát společností zahajujících činnost v jiných členských státech nedochází například pouze k tomu, že jsou firmy odrazovány od zakládání podniků

¹⁹ Široký přehled a posouzení těchto opatření obsahuje např. pracovní dokument ředitelství pro vědu, technologii a průmysl OECD (STI Working Paper 2002/9): „Taxation, SMEs a Entrepreneurship“ od Duanjie Chena, Franka C. Leea a Jacka Mintze.

²⁰ Pro více podrobností viz příložené posouzení dopadů.

*daňového
problému.*

v zahraničí. Tyto problémy rovněž omezují přístup podniku k finančním prostředkům ve významné fázi jeho rozvoje, kdy podléhá omezením při poskytování půjček z důvodu protirizikových finančních ustanovení bank a jiných finančních institucí (zejména v případě nových společností závislých na technologiích). To má nepříznivý vliv na obecnější podmínky přežití a rozvoje malých a středních podniků nebo na možnost jejich rozšíření do zahraničí.

*To v různých
ohledech snižuje
lisabonské cíle.*

S ohledem na celkový význam malých a středních podniků jakožto hnací síly hospodářského růstu je jejich neochota podílet se na vnitřním trhu a jejich nízká míra přežití nejen velmi nákladná pro jednotlivé podniky, ale má i nepříznivý dopad na celkovou hospodářskou situaci ve smyslu produktivity a tvorby pracovních příležitostí, která je nezbytná pro dosažení a uchování nízké nezaměstnanosti, a ve smyslu příjmu z daní na podporu veřejných služeb. Oba tyto faktory mají zásadní význam pro dosažení konečného cíle sociální soudržnosti uvedeného v závěrech lisabonské rady.

*Proto je
nezbytné se
daňovými
překážkami
malých a
středních
podniků
zabývat.*

S cílem plně využít hospodářského potenciálu vnitřního trhu a přispět k vyššímu růstu a vyšším mírám zaměstnanosti bude nezbytné podpořit a posílit investice malých a středních podniků i jejich rozšíření do jiných členských států, a to odstraněním nebo alespoň zmírněním příslušných daňových překážek. To je základním strategickým cílem níže uvedeného pilotního projektu. Operativním cílem je rovněž odstranit daňové anomálie u malých a středních podniků, které se týkají přeshraniční hospodářské činnosti, aby bylo možné tuto činnost ve vnitřním trhu vykonávat stejným způsobem, nebo alespoň obecně srovnatelným způsobem jako na vnitrostátních trzích.

*Je třeba
vyhnout se
kontraproduktiv
ním vedlejším
účinkům.*

Dosažení tohoto cíle podléhá řadě omezení. Jakékoli opatření přijaté za účelem dosažení tohoto cíle by pro členské státy nemělo zároveň znamenat podstatné snížení jejich zisků, otevírat nové zásadní možnosti daňových podvodů či vyhýbání se dani a / nebo omezovat schopnost daňových správ kontrolovat malé a střední podniky. Všechny tyto účinky by nepříznivě ovlivňovaly dosažení celkového hospodářského přínosu, který byl původním záměrem daného opatření. Návrh případného pilotního projektu musí brát tyto skutečnosti v potaz.

3. ZDANĚNÍ PODLE DOMOVSKÉHO STÁTU – SLIBNÝ PŘÍSTUP PRO ODSTRANĚNÍ DAŇOVÝCH PŘEKÁŽEK MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ

3.1. Základní přístup a vhodnost pro malé a střední podniky

*„Zdanění podle
domovského
státu“ uplatňuje
v rámci
vnitřního trhu
vůči zdanění
společnosti*

Koncepce „zdanění podle domovského státu“ je založena na myšlence dobrovolného vzájemného uznávání daňových pravidel. Podle ní se zisky skupiny společností činných ve více než jednom členském státě vypočítávají pouze podle pravidel jednoho systému zdanění společnosti, tj. systému uplatňovaného v domovském státě mateřské společnosti nebo ústředí skupiny („vedoucí společnosti“). Malý nebo střední podnik, který zamýšlí zřídit dceřinnou společnost nebo stálou

*přístup
vzájemného
uznávání.*

provozovnu v jiném členském státě, by tedy mohl v daném případě uplatňovat *pouze* ty daňové předpisy, s nimiž je již obeznámen. Každý zúčastněný členský stát by nadále zdaňoval svůj podíl na zisku z obchodní činnosti člena skupiny působícího v daném státě na úrovni sazby daně z příjmu právnických osob, kterou si stanovil. Tento podíl se určuje za použití zvláštního vzorce. Nepřijímají se žádná opatření za účelem harmonizace předpisů. Přístup zdanění podle domovského státu proto zachovává nárok každého členského státu na příjem z daně z příjmu právnických osob.

*To by řešilo
hlavní daňové
problémy
malých a
středních
podniků...*

Dle názoru Komise se koncepce zdanění podle domovského státu jeví jako velmi slibný způsob řešení výše uvedených daňových problémů, které jsou pro malé a střední podniky největší překážkou při jejich rozšiřování za hranice, zejména proto, že snižuje náklady na dodržení předpisů a řeší rovněž problém přeshraniční kompenzace ztrát. Zároveň však s ohledem na některé možné důsledky zavedení koncepce ve všech společnostech v EU vyvstávají pochyby, zda lze zdanění v domovském členském státě z hlediska vnitřního trhu skutečně považovat za nejvhodnější daňový přístup. Koncepce by proto mohla být nejprve účinně testována v rámci pilotního projektu, a to v malých a středních podnicích, které o to projeví zájem, a v členských státech s podobným základem daně. V příloze je poměrně podrobně popsáno, jak by bylo možné toto technicky zvládnout, avšak konkrétní podrobnosti možného pilotního projektu musí být očividně stanoveny příslušnými členskými státy s ohledem na jejich vnitrostátní rámcové podmínky. Komise je ale připravena poskytnout pro tuto práci technickou podporu, například prostřednictvím programu FISCALIS²¹.

*...a proto stojí
za to tuto
koncepti
vyzkoušet
v rámci
zkušebního
pilotního
projektu.*

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. Tento pilotní projekt by proto členské státy mohly zavést pomocí vhodných pravidel přizpůsobených konkrétní situaci a dohodnutých s jinými členskými státy. V závislosti na daném stavu věcí existují různé možnosti, např. by bylo možné uzavřít dvoustrannou nebo, což by bylo lepší, vícestrannou dohodu, formou dočasného dodatku stávajících smluv o zamezení dvojího zdanění nebo vícestranných úmluv nebo za tímto účelem uzavřít novou vícestrannou úmluvu. Vhodné návrhy jsou představeny rovněž v rámci popisu možného pilotního projektu v příloze.

3.2. Dosavadní vývoj

„Zdanění podle Tato myšlenka pilotního projektu se postupně formovala po dobu

²¹ Rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 2235/2002/ES ze dne 3. prosince 2002, kterým se přijímá program Společenství ke zlepšení fungování systémů zdanění na vnitřním trhu (Program Fiscalis 2003-2007); Úř. věst. L 341, 17.12.2002, s. 1 – 5.

domovského státu“ je plně vyvinutá koncepce, která byla zdokonalována v průběhu několika let.

posledních čtyř let, počínaje publikacemi o zdanění podle domovského státu od autorů dané koncepce Malcolma Gammieho a Svena-Olofa Lodina²², na něž poté navázala práce Komise o nové strategii pro zdanění společností a související reakce na tyto iniciativy. Na tomto základě Komise představila konkrétní myšlenky pro další vývoj daného pilotního projektu a navrhla řadu praktických podnětů, jak by měl takový pilotní projekt nejlépe vypadat²³. V roce 2003 uskutečnily útvary Komise o této myšlence veřejné konzultace a následné diskuze (ať už formální či neformální) s odborníky z obchodní a akademické sféry vedly k dalšímu propracování projektu. Podrobné pracovní podklady, shrnutí, úřední dokumenty a zprávy o veškeré této přípravné práci jsou k dispozici (například na webových stránkách Komise²⁴). Toto sdělení tuto dlouhodobou technickou a politickou přípravu završuje.

Testování v malých a středních podnicích podporuje EP, EHSV ...

Evropský parlament myšlenku zdanění podle domovského státu podpořil a vyzval Komisi, aby tuto koncepci dále rozvinula²⁵. Evropský hospodářský a sociální výbor obhajuje pilotní projekt o „zdanění podle domovského státu“ jako řešení přeshraniční činnosti malých a středních podniků, které by mohlo být dvoustranně otestováno, než bude případně po příznivém vyhodnocení rozšířeno na celou EU²⁶.

... a společenství malých a středních podniků.

Z veřejné konzultace o koncepci zdanění podle domovského státu zaměřené na malé a střední podniky uspořádané útvary Komise v roce 2003 a z dotazníkové akce uskutečněné v roce 2004 vyplynulo, že se tento přístup těší mezi malými a středními podniky v EU široké podpoře a velkému zájmu zúčastnit se případného pilotního projektu. Vzhledem k malému počtu obdržených odpovědí na dotazník však výsledky nelze považovat za statisticky významné.

Členské státy zůstávají skeptické.

Komise otázku výhledové realizace takového pilotního projektu samozřejmě projednávala i s členskými státy, mimo jiné v roce 2004 v rámci setkání pracovní skupiny a na neformálním zasedání Rady ve složení ECOFIN. Je třeba přiznat, že tyto konzultace ukázaly velkou míru všeobecně rozšířeného skepticismu. Základními argumenty, které Komisi byly v této souvislosti předloženy, bylo, že zaprvé tvrzení o

²² Viz zejména Gammie, M. a Lodin, S.-O., „Home State Taxation“; IBFD Publications 2001.

²³ Např. ve výše uvedených sděleních [KOM(2001)582] a [KOM(2003)726]. Stojí za zmínku, že Komise již ve svém sdělení Radě a Parlamentu z roku 1994 o zlepšení daňového prostředí malých a středních podniků [KOM(94)206 ze dne 25.5.1994, Úř. věst. C 187, 9.7.1994] uvedla, že „zahraniční činnost malých a středních podniků by za určitých podmínek mohla být zdaněna pouze v členském státě, kde má podnik své sídlo. To by znamenalo značné administrativní zjednodušení“. Zdanění podle domovského státu ve své současné podobě však tak daleko nezachází. Podle něj zdanění neprobíhá pouze v domovském členském státě, spíše platí, že se základ daně vypočítává pouze podle pravidel domovského státu.

²⁴ http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/consultations/home_state_sme.htm.

²⁵ Zpráva o sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Hospodářskému a sociálnímu výboru o daňové politice v Evropské unii – priority pro nadcházející roky (KOM(2001)260 – C5 0597/2001 – 2001/2248(COS)).

²⁶ Stanovisko ECO/127.

přeshraničních daňových překážkách malých a středních podniků byla zavádějící a že zadruhé jakýkoli takový pilotní projekt by vyvolal vážné administrativní a právní problémy, včetně diskriminace²⁷. Komise se nicméně domnívá, že existuje jasný důkaz o tom, že je daňovou situací malých a středních podniků ve vnitřním trhu třeba zlepšit a že případné administrativní a právní problémy je možné vyřešit a není důvod je zveličovat. Vzhledem k tomu, že by byl daný projekt zcela dobrovolný, je navíc těžké najít jakékoli racionální důvody, proč by mělo být členskými státy, kteří si to přejí, bráněno v tom, aby uzavřely dvoustrannou nebo vícestrannou dohodu s cílem pragmaticky vyzkoušet inovativní daňový režim pro malé a střední podniky.

*Nicméně
existuje
skutečný
precedens...*

Nehledě na jejich výhrady ke koncepci zdanění podle domovského státu navíc dva členské státy nedávno odsouhlasily protokol ke své smlouvě o zamezení dvojího zdanění, podle kterého se v některých hraničních regionech uděluje stálým provozovnám výjimka. V dotčených regionech nejsou provozovny společností z jiného členského státu pro daňové účely považovány za „stále provozovny“, třebaže jsou splněna běžně uplatňovaná kritéria. V důsledku toho není na území státu, kde se provozovna nachází, na rozdíl od běžných pravidel prováděno žádné zdanění. Hlavním rozdílem mezi tímto přístupem a koncepcí zdanění podle domovského státu je, že se omezuje na přesně definovanou hraniční oblast a že se dané dva členské státy mezi sebou dohodly, že není třeba mezi nimi dále rozdělovat základ daně. Nicméně základní logika daného přístupu – vzájemné uznávání – je stejná jako u pilotního projektu, a její praktické provedení prostřednictvím mechanismu smlouvy o zamezení dvojího zdanění potvrzuje, že tato pravidla jsou zcela proveditelná a lze je zavést v poměrně krátkém časovém období.

*... a simulace ve
skutečných
situacích rovněž
potvrdily
praktickou
proveditelnost
dané koncepce.*

Přístup zdanění podle domovského státu byl rovněž simulován se skutečnými údaji z relativně velké skupiny švédských společností v rámci projektu vedeného ekonomickou školou ve Stockholmu. Nebylo nutné čelit žádným technickým problémům a vyžadovalo se jen pár úprav v účetnictví dotčených společností. Snížila se výše splatné daně, což ale bylo vysvětleno lepšími možnostmi kompenzace ztrát (požadovaný výsledek). To by znamenalo, že zaznamenaný pokles výnosu bude později automaticky vyrovnán. Společnostem podílejícím se na režimu zdanění podle domovského státu by se tedy v rámci švédských vnitrostátních právních předpisů dostalo celkového ulehčení situace. Jakékoli odpočty týkající se dceřinných společností v jiném členském státě by se však vrátily v následujících ziskových letech.

²⁷

Zatímco nezávislá studie (*Study on analysis of potential competition and discrimination issues relating to a pilot project for an EU tax consolidation scheme for the European Company statute (Societas Europaea)*) existenci takových problémů rovněž potvrzuje, existuje řada právních a praktických protiargumentů, které tvrzení o předpokládané diskriminaci vyvracejí. Především je třeba uvést, že navrhovaný režim systematicky nesnižuje daňové zatížení zúčastněných společností. Jeho přínosem je snížení nákladů na dodržení předpisů. Kromě toho existují všeobecně srovnatelné iniciativy založené na zásadě země původu a vzájemného uznávání, jak v daňové oblasti, tak v jiných veřejnoprávních oblastech, kde tento argument očividně vznášen není.

Z dlouhodobějšího hlediska by tedy ke snížení daně nedošlo.

4. ZÁVĚR A VÝHLED

V souvislosti s přepracovanou lisabonskou agendou a s ohledem na hospodářskou důležitost reformy zdanění společností v EU za účelem lepšího fungování vnitřního trhu jako celku a na podporu hospodářského růstu a tvorby pracovních příležitostí je zvláštní opatření ve prospěch účasti malých a středních podniků na vnitřním trhu důležitější než kdy dříve. Oblast daně z příjmu právnických osob si v tomto ohledu zaslouží zvláštní pozornost.

Hospodářské důvody pro testování nové koncepce zdanění malých a středních podniků ve vnitřním trhu jsou přesvědčivé.

V této souvislosti se Komise domnívá, že koncepce zdanění podle domovského státu je realistickým a účinným prostředkem řešení konkrétních daňových problémů malých a středních podniků ve vnitřním trhu, zejména problémů s vysokými náklady na dodržení předpisů. Je možné namítat, že zdanění podle domovského státu nenabízí systematické dlouhodobé řešení daňové situace ve vnitřním trhu (zatímco společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob ano), avšak jeho potenciální přínos pro malé a střední podniky a následně pro hospodářství EU obecněji by neměl zůstat nevyužit, zejména proto, že bude jistě trvat několik let, než bude společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob zaveden. Pokud by navíc byl společný konsolidovaný základ daně pouze volitelný, byl by atraktivnější pro větší společnosti než pro malé a střední podniky. Daný přístup by proto mohl být v rámci zkušebního pilotního projektu účinně, relativně rychle a přímo vyzkoušen členskými státy a podniky, které by o to projevily zájem. Přiložený nástin takového možného pilotního projektu podrobněji představuje příslušné technické a právní otázky.

Členské státy, které by o vyzkoušení koncepce měly zájem, se vyzývají, aby se při přípravě pilotního projektu ve smyslu tohoto sdělení včas obrátily na útvary Komise a informovaly je o veškerých právních a správních opatřeních, v neposlední řadě za účelem zajištění souladu s právními předpisy Společenství, zejména v oblasti pravidel týkajících se hospodářské soutěže.

Komise doufá, že členské státy konstruktivně posoudí možnosti a technické aspekty daného pilotního projektu.

Komise si je vědoma skutečnosti, že velká většina členských států nyní na věc nahlíží s jistou dávkou skepticismu. Dle jejího názoru je však možné problémy, z nichž tento kritický postoj vychází, účinně řešit. Kromě toho by se na takovém záměru podílely s největší pravděpodobností pouze členské státy se zhruba podobným základem daně. Navrhovaný přístup každopádně představuje pouze pragmatickou a skromnou iniciativu zaměřenou na mobilizaci růstového potenciálu malých a středních podniků a neměl by být zavrhován na základě čistě administrativních úvah.

Komise doufá, že členské státy konstruktivně a otevřeně posoudí možnosti pilotního projektu zdanění podle domovského státu pro malé a

střední podniky, jakož i podrobná pravidla uvedená v příloze. V otázce konkrétních projektů je připravena členskými státy, které o to projeví zájem, poskytnout podporu a poradenství.

PŘÍLOHA

NÁSTIN MOŽNÉHO PILOTNÍHO PROJEKTU ZDANĚNÍ PODLE DOMOVSKÉHO STÁTU URČENÉHO MALÝM A STŘEDNÍM PODNIKŮM

Úvod

1. Základní koncepce a principiální cíl pilotního projektu zdanění podle domovského státu jsou velice jednoduché: vyřešit daňové překážky, jimž čelí malé a střední podniky, když kromě svého vlastního státu působí i v jiných členských státech EU, a to tak, že jim bude dána možnost uplatňovat za určitých okolností předpisy pro daň z příjmu právnických osob platné v jejich domovském státě, s nimiž jsou již obeznámeny. Malé a střední podniky by tak mohly zdanitelné zisky mateřské společnosti vypočítávat souhrnně se všemi jejími oprávněnými dceřinými společnostmi a stálými provozovny v jiných zúčastněných členských státech podle pravidel stanovení základu daně platných v domovském státě. Takto stanovený základ daně by byl poté rozdělen mezi dotčené členské státy podle jejich příslušného podílu na celkové výši mezd a / nebo obratu. Každý členský stát by následně uplatnil svou vnitrostátní sazbu daně.
2. Tento dokument vysvětluje technické aspekty dané koncepce ve formě zkušebního pilotního projektu určeného malým a středním podnikům. Cílem je poskytnout členským státům, které o projekt projeví zájem, co nejpodrobnější základ pro řešení praktických aspektů a pro zpracování právního obsahu konkrétního dvoustranného nebo vícestranného pilotního projektu, jakož i ukázat praktická řešení problémů, které se mohou objevit. Následující vysvětlení se nesnaží obsáhnout všechny možné situace, které mohou nastat, a všechny potenciálně komplexní otázky týkající se pilotního projektu. Uskutečnění projektu by však v praxi mělo být pro velkou většinu zúčastněných malých a středních podniků snadné a bez problémů.
3. Tato „šablona“ nemůže samozřejmě nahradit vlastní dohodu přizpůsobenou dané situaci, která zohledňuje konkrétní aspekty daňových právních předpisů a jiné relevantní rámcové podmínky ve zúčastněných členských státech. Útvary Komise jsou však připraveny poskytnout v rámci praktických příprav doplňkovou podporu a poradenství, budou-li o ně mít příslušné členské státy zájem. Tato podpora by například mohla mít podobu společných seminářů a projektových skupin v rámci programu FISCALIS.
4. Je samozřejmé, že pokud případný pilotní projekt odkazuje na stávající vnitrostátní daňové právní předpisy a postupy, neposuzuje se, zda jsou jednotlivá pravidla slučitelná se Smlouvou o EU. Uplatnění takových pravidel v souvislosti s pilotním projektem by v žádném případě nepředjímalo žádné stanovisko nebo rozhodnutí ze strany Komise ani žádného jiného orgánu.

Základní přístup a postupy

Definice

5. Základní přístup „zdanění podle domovského státu“ je založen na myšlence dobrovolného vzájemného uznávání daňových předpisů. Zdanitelný příjem „skupiny

podniků domovského státu“ se vypočítává pouze podle pravidel jednoho systému zdanění společnosti, a to systému uplatňovaného v domovském státě vedoucí společnosti. Každý zúčastněný členský stát nadále zdaňuje svůj podíl na zisku z obchodní činnosti člena skupiny působícího v tomto státě na úrovni své sazby daně z příjmu právnických osob. Tento podíl se určuje za použití zvláštního vzorce. Pro účely pilotního projektu je třeba pečlivě definovat příslušné nové pojmy a termíny, to znamená ty, které neodpovídají používaným standardním postupům mezinárodního zdanění. V daném ohledu jsou užitečné tyto definice:

- „Domovským státem“ se rozumí země, kde má přímá nebo nepřímá mateřská společnost, nebo případně společnost, k níž náleží stálá provozovna, (ústředí) daňový domicil.
- „Hostitelským státem“ se rozumí země, kde má daňový domicil dceřinná společnost, nebo případně země, v níž se nachází stálá provozovna.
- „Skupinou podniků domovského státu“ se rozumí skupina společností, nebo případně společnost se stálými provozovnami, která se účastní pilotního projektu.
- „Vedoucí společností“ se rozumí společnost, která stojí v čele skupiny podniků domovského státu (mateřská společnost nebo ústředí), má v domovském státě své sídlo a je nakonec odpovědná za fungování pilotního projektu.

6. Není třeba zvlášť definovat malé a střední podniky – naopak, lze doporučit používat obecnou definici EU pro malé a střední podniky stanovenou v doporučení Komise 2003/361/ES²⁸, neboť je běžná a důvěrně známá ve všech členských státech. Uvedená definice rozlišuje mezi:

- středními podniky [počet zaměstnanců < 250 a obrat ≤ 50 milionů EUR a / nebo celková účetní rozvaha ≤ 43 milionů EUR],
- malými podniky [počet zaměstnanců < 50 a obrat ≤ 10 milionů EUR a / nebo celková účetní rozvaha ≤ 10 milionů EUR],
- mikropodniky [počet zaměstnanců < 10 a obrat ≤ 2 miliony EUR a / nebo celková účetní rozvaha ≤ 2 miliony EUR].

S cílem vyhnout se jakékoli dvojznačnosti by tato definice měla být pro účely pilotního projektu závazná. To se týká rovněž zejména definice pojmů používaných pro definování malých a středních podniků a typů podniků zohledňovaných při stanovování počtu zaměstnanců a výpočtu finančních částek.

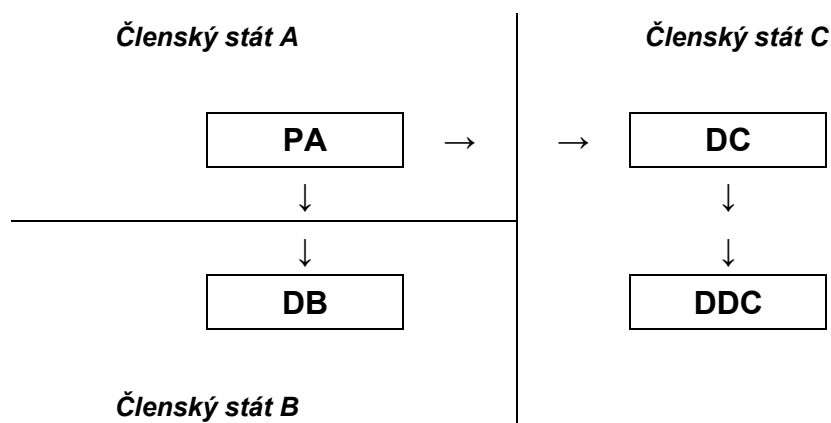
7. Následující schéma znázorňuje základní fungování uvedeného projektu, přičemž obsahuje definice příslušných odborných pojmů užívaných ve zbytku tohoto dokumentu.

²⁸ Doporučení Komise ze dne 6. května 2003 o definici mikropodniků a malých a středních podniků (2003/361/ES); Úř. věst. L 124, 20.5.2003, s. 36–41.

Popis skutečností

Skupina společností má následující strukturu:

- Mateřská společnost PA nacházející se v členském státě A
- Dceřinná společnost DB nacházející se v členském státě B
- Dceřinná společnost DC nacházející se v členském státě C
- Pobočka dceřinné společnosti DDC nacházející se v členském státě C



Definice pojmů:

- Společnost PA je vedoucí společností.
- Společnosti PA, DB, DC a DDC mohou tvořit „skupinu podniků domovského státu“.
- Členský stát A je „domovským státem“.
- Členský stát B je „hostitelským státem“ pro DB.
- Členský stát C je „hostitelským státem“ pro DC a DDC.
- Členské státy A, B a C formalizují svou spolupráci v rámci pilotního projektu pomocí vhodných právních nástrojů, např. prostřednictvím vícestranné „úmluvy o domovském státě“ nebo „dohody o domovském státě“.

Fungování projektu:

- PA stanoví zdanitelný příjem společností PA, DB, DC a DDC podle daňových právních předpisů členského státu A.
- Takto stanovený základ daně je rozdělen mezi členské státy A, B a C, například podle podílu vyplácených mezd a podle obrátu v každé dotčené zemi.
- PA podá v členském státě A daňové přiznání za celou skupinu a zaplatí daň (ze svého podílu).
- DB si vypočítá výši daně a zaplatí svůj vlastní podíl v členském státě B.
- DC a DDC si vypočítají výši daně a zaplatí svůj vlastní podíl v členském státě C.

Oprávněné podniky

8. Velmi se doporučuje uplatňovat pilotní projekt pouze u malých a středních podniků, které podléhají dani z příjmu právnických osob. Daný projekt by dokonce měl být otevřený *všem* takovým malých a středním podnikům. Aby však na jedné straně byl pilotní projekt účinněji zaměřen na první přeshraniční růst podniků, které ještě nedosáhly velikosti, jež by jim umožňovala pokrýt dodatečné náklady způsobené uplatňováním neznámých daňových právních předpisů jiného členského státu a, na straně druhé, bylo možné přísně omezit případné náklady a rizika daňových správ, mohly by členské státy, pokud by si to přály, do pilotního projektu zahrnout pouze malé společnosti, jak jsou definovány v doporučení Komise 2003/361/ES. Další

omezení pilotního projektu na mikropodniky by jen zpochybnilo hospodářské cíle pilotního projektu a nepovažuje se proto za vhodnou alternativu.

9. Definice stanovená v doporučení Komise 2003/361/ES rovněž uvádí pravidla kategorizace „autonomních podniků“, „partnerských podniků“ a „spojených podniků“ a vysvětluje, jak se tyto kategorie zohledňují při stanovení údajů používaných za účelem zjištění požadovaného počtu zaměstnanců a finančních částek. Uplatnění těchto pravidel se zdá účelné pro zjištění toho, zda společnost splňuje kritéria malého a středního podniku a je tedy v tomto ohledu způsobilá pro účast na pilotním projektu. Zároveň by tato pravidla měla být použita pro definování skupiny podniků domovského státu.²⁹
10. S ohledem na úzkou sféru působnosti daného pilotního projektu je nepravděpodobné, že by se na něm chtěly podílet i malé a střední podniky, jejichž ústředí se nachází ve třetích zemích, pokud jde o jejich činnost ve skupině na úrovni EU vykonávanou na území Evropské unie, neboť k tomu by bylo nutné svěřit funkci mateřské / vedoucí společnosti jedné dceřinné společnosti, jež by ji vykonávala vůči svým pobočkám. Stejně tak se jeví jako nepravděpodobné, že by k účasti v rámci pilotního projektu mohly být oprávněny malé a střední podniky s nepřímým vlastnickým podílem skrze třetí země, tj. mateřská společnost v členském státě s dceřinnou společností ve třetí zemi, která vlastní dceřinnou společnost (pobočku dceřinné společnosti) v jiném členském státě. Zatímco první typ společností není třeba z účasti na pilotním projektu systematicky vylučovat, pokud splňují základní požadavky stanovené v příslušné dohodě, a zejména odpovídají definici malých a středních podniků, existují dobré důvody pro to se domnívat, že druhá situace by pro účely pilotního projektu byla příliš komplikovaná. Dle názoru útvarů Komise by proto nepřímý vlastnický podíl skrze třetí země nebo nezúčastněné členské státy měl skupinu podniků z účasti na pilotním projektu vylučovat.
11. Členské státy se mohou rozhodnout, že mezinárodně činné osobní společnosti, samotné podnikatele a jednotlivé vlastníky či jiné daňově transparentní či hybridní subjekty z účasti na pilotním projektu vyloučí, ačkoli částečně spadají do definice malých a středních podniků. Jejich začlenění by projekt velmi zkomplikovalo a nenabízelo by žádné zásadnější hospodářské přínosy. Posouzení např. „hybridního“ charakteru subjektu (tj. ten, který je z hlediska jednoho státu považován za daňově transparentní a z hlediska druhého státu za daňově netransparentní) je za tímto účelem samozřejmě možné provést pouze z perspektivy členských států, které se pilotního projektu účastní a nikoli z perspektivy členského státu, který není členským státem žádného ze subjektů „skupiny podniků domovského státu“.
12. Případné komplikace a další technické problémy je možné představit takto. Na rozdíl od příkladu společností zapsaných v obchodním rejstříku by zahrnutí mezinárodně činných osobních společností a jiných daňově transparentních či hybridních subjektů do oblasti působnosti projektu mohlo například vést k rozdílným názorům na správné uplatňování stávajících smluv o zamezení dvojího zdanění, zejména pokud společníci sídlí v jiném členském státě než osobní společnost. Příkladem tohoto typu problému je situace, kdy jeden členský stát považuje úrok z půjčky společníka vůči

²⁹ Viz „The new SME definition - user's guide and model declaration“, k dispozici na adrese: http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide.pdf.

osobní společnosti za běžný úrok, zatímco druhý ho považuje za formu skrytého rozdělení zisku. Daný projekt by tedy v některých ohledech nakonec zasahoval i do daní z příjmu osob. Je proto možné, že pokud členské státy budou chtít do projektu zahrnout osobní společnosti, budou tyto společnosti přijaty pouze ve výjimečných případech, které musejí být individuálně posouzeny daňovými správami dotčeného členského státu. V každém případě by žádost o účast na projektu měly mít možnost podat pouze obchodně činné osobní společnosti s příjmem z obchodní činnosti.

Určení domovského státu a skupiny podniků domovského státu

13. „Domovský stát“ zúčastněné skupiny malých a středních podniků je definován jako země, kde má vedoucí společnost daňový domicil. Podle obecně uznávaného pravidla pro sporné případy je jím, v případě pochybnosti nebo má-li společnost dvojí sídlo, země, v níž se odehrává vlastní řízení (nebo centrální řízení a kontrola) vedoucí společnosti a kde tato společnost před začleněním do pilotního projektu podléhala dani z příjmu právnických osob. Nastanou-li problémy s uplatňováním tohoto pravidla pro účely pilotního projektu, musejí daňové správy členských států, ve kterých daná skupina působí, v otázce domovského státu dospět ke společné dohodě. Jinak se společnost nemůže pilotního projektu účastnit.
14. Pravidla domovského státu pro základ daně z příjmu právnických osob se tedy použijí na zúčastněnou vedoucí společnost a její dceřinné společnosti a / nebo stále provozovny ve zúčastněných členských státech. Zda budou tyto činnosti zúčastněné společnosti pro účely pilotního projektu zahrnuty do „skupiny podniků domovského státu“ či nikoli záleží na pravidlech zdanění skupin platných v domovském státě a na v nich uvedených podmínkách. Zdá se, že je v kontextu daného pilotního projektu velice těžké, nebo dokonce nemožné uplatnit režimy celosvětové daňové konsolidace.
15. Za žádných okolností by společnosti (mateřské ani dceřinné) nemělo být dovoleno, aby byla součástí dvou různých „skupin podniků domovského státu“. Členské státy by proto měly do příslušných dvoustranných či vícestranných dohod začlenit obecně platný požadavek na většinové vlastnictví. Tato doplňková hraniční hodnota by pro účely daného pilotního projektu doplňovala a nahrazovala stávající vnitrostátní hraniční hodnoty v případě, že by byly nižší.

Dotčené daně

16. Zdá se vhodné, aby se projekt týkal pouze daní z příjmu právnických osob. Jiné daně než daně z příjmu právnických osob by se do působnosti projektu zahrnovat neměly. To platí zejména pro daň z přidané hodnoty, spotřební daně, daň z majetku, dědickou daň, pozemkovou daň a daň z převodu pozemků. Pokud si členské státy přejí, mohou však k dani z příjmu právnických osob v souladu s podmínkami pilotního projektu nadále přičítat vnitrostátní či místní přírážky ze zisku (tj. na základě svého podílu z celkového základu daně). Rovněž je možné nadále vybírat místní a regionální daně, které se ziskem nesouvisejí, v souladu s pravidly každého zúčastněného členského státu.
17. Pilotní projekt by neměl nepřímo ovlivňovat výběr jiných daní, než je daň z příjmu právnických osob. Pokud se stanovení zdanitelného příjmu pro výběr daně z příjmu právnických osob souvisí se stanovením jiných daní či příspěvků na sociální

zabezpečení nebo má na stanovení těchto daní či příspěvků vliv a pokud tuto vazbu nelze technicky stanovit na základě pravidel domovského státu pro stanovení základu daně, je třeba vést zvláštní účetnictví na základě pravidel hostitelského státu. Příkladem by v dané souvislosti bylo posouzení mimoplatových výhod v rámci právních předpisů mnoha členských států v oblasti daně z příjmu či daně ze mzdy. Uplatňování různých daňových pravidel pro výpočet a posouzení věcných dávek v rámci právních předpisů pro daň z příjmu právnických osob na úrovni společnosti a v rámci právních předpisů pro daň z příjmu na úrovni zaměstnanců by mohlo způsobit nechtěné rozdíly a vést k příliš vysokému nebo naopak nízkému zdanění. Jediným způsobem, jak tyto rozdíly vyrovnat, je dotčenou dávku přepočítat, a to buď v domovském státě pro účely příjmu skupiny podniků domovského státu, nebo v hostitelském státě pro posouzení daně z příjmu příjemce. S ohledem na různorodost pravidel pro mimoplatové výhody a podobné otázky v členských státech nelze navrhnout žádné obecné řešení. V konkrétní situaci bude třeba učinit vhodná ujednání s ohledem na právní předpisy dotčených členských států.

Dotčená odvětví

18. Řada hospodářských odvětví obvykle podléhá zvláštním předpisům, pokud jde o daň z příjmu právnických osob. V souvislosti s pilotním projektem pro malé a střední podniky může tato skutečnost způsobit další komplikace, které lze jen těžko ospravedlnit, ať už proto, že v těchto odvětvích působí jen velmi málo malých a středních podniků, pokud vůbec nějaké, či proto, že jsou dotčená odvětví často vázána na jednotlivé státy. Z tohoto důvodu by členské státy měly zvážit možnost vydat ustanovení, že se pilotního projektu nesmí účastnit například „skupiny podniků domovského státu“, u nichž více než 10 % obrátu pochází z odvětví námořní dopravy, finančních služeb, bankovníctví a pojišťovnictví, těžby ropy a zemního plynu a obchodování s nimi a ze zemědělské činnosti (včetně lesnictví a rybolovu).
19. Definice odvětví by měla vycházet z vnitrostátních daňových předpisů uplatňovaných v dotčeném „domovském státě“, avšak daňové správy dotčených členských států musejí zařazení do určitého odvětví vždy případ od případu schválit. Případně je třeba použít obecné definice EU nebo v případě potřeby takové definice pro účely daného projektu vytvořit. Bude-li to nutné, jsou útvary Komise připraveny členským státům, které o to projeví zájem, s tímto úkolem pomoci.

Ustanovení pro zvláštní případy a pravidla pro zamezení vyhýbání se dani

20. Je téměř samozřejmé, že pilotní projekt musí obsahovat pravidla pro výjimečné případy a ustanovení pro zamezení vyhýbání se dani. Následující možná ustanovení se dle názoru Komise jeví jako smysluplná, a zúčastněné členské státy by je proto měly zvážit jako možnost. Tato pravidla by rovněž zúčastněným společnostem měla poskytnout určitou dávku jistoty.
 - (a) Vedoucí společnost, která se účastní pilotního projektu si nemůže vybrat, které oprávněné dceřinné společnosti nebo stálé provozovny ve zúčastněných členských státech budou součástí skupiny podniků domovského státu (všechny nebo žádná).
 - (b) Projektu se mohou zúčastnit pouze existující podniky, které měly v „domovském státě“ daňový domicil po dobu alespoň dvou let.

- (c) Podnik, který se účastní pilotního projektu a zatímco provozuje svou běžnou obchodní činnost, se organicky rozroste za hranice stanovené v definici malých a středních podniků, by z tohoto důvodu neměl být z projektu vyloučen.
- (d) Změna vlastnictví nevede automaticky k vyloučení zúčastněné společnosti z projektu, pokud nepřestane spadat do definice malých a středních podniků.
- (e) Jednorázové transakce a „abnormální“ kolísání obratu by nemělo automaticky vést k vyloučení zúčastněné společnosti z projektu (nebo by z požadavků týkajících se obratu měl být vyloučen prodej velkého množství kapitálového majetku).
- (f) Fúze a akvizice, které nijak neovlivňují základní prvky pilotního projektu (definice malých a středních podniků, určení domovského státu atd.) by neměly automaticky vést k vyloučení zúčastněné společnosti z projektu. Odpovědné daňové správy však musí znovu posoudit, zda jsou v rámci nové struktury skupiny stále splněny předpoklady pro účast na projektu.
- (g) Změnu domovského státu zúčastněné společnosti během doby trvání pilotního projektu lze považovat za nepřípustnou. Přesun daňového domicilu vedoucí společnosti do jiného členského státu by v takovém případě měl vést k ukončení účasti dané společnosti na pilotním projektu. Totéž platí pro fúzi s následkem změny daňového domicilu vedoucí společnosti. Alternativně by v případě přesunu sídla do jiného členského státu skupina mohla v podstatě nadále využívat koncepcí zdanění podle domovského státu, ačkoli tentokrát podle pravidel nového domovského státu. Přejed z jednoho režimu domovského státu na druhý by se měl uskutečnit bez problémů. Ačkoli to vypadá technicky složitě, není to nemožné.
- (h) Pokud se daňové roky vedoucí společnosti a členů skupiny podniků domovského státu liší, musí vedoucí společnost vést odpovídající účetnictví, které dotčeným daňovým správám umožní posoudit fungování projektu.
- (i) Převod aktiv mezi vedoucí společnostmi (mateřskou společností nebo ústředím) a dceřinnou společností a / nebo stálou provozovnou v jiném členském státě v rámci pilotního projektu je možný, pokud budou zachovány daňové předpisy domovského státu. Zúčastněná vedoucí společnost však ve spolupráci s odpovědnými daňovými správami musí stanovit účetní a tržní hodnotu převáděných aktiv, aby převod mohl být v případě, že pilotní projekt nebude prodloužen nebo aktiva budou prodána, zdaněn podle současných „běžných“ pravidel (tj. „zmrazení“ stavu a odklad daně). Pokud se na transakci vztahuje daňová směrnice o fúzích³⁰, použijí se pravidla dané směrnice.
- (j) Není-li stanoveno jinak, nakládá se se všemi transakcemi mezi vedoucí společností a dceřinnými společnostmi či stálými provozovnami či mezi členy skupiny v rámci skupiny podniků domovského státu v souladu s daňovými předpisy domovského státu.

³⁰

Směrnice Rady 2005/19/ES ze dne 17. února 2005, kterou se mění směrnice 90/434/EHS z roku 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států; Úř. věst. L 58, 4.3.2005, s. 19.

- (k) Pro každou jednotku skupiny platí ve vztahu k nezúčastněným členským státům a třetím zemím obecná pravidla proti zneužívání platná ve státě, kde má společnost sídlo, s cílem předejít riziku zneužití.

Uplatňování stávajících smluv o zamezení dvojího zdanění

21. Z vlastní koncepce zdanění podle domovského státu vyplývá, že vztahy mezi členy „skupiny podniků domovského státu“ v rámci pilotního projektu přesahují v době jeho uplatňování působnost příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění. Dvoustranná smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma zúčastněnými členskými státy by se neměla vztahovat na transakce mezi členy skupiny podniků domovského státu. Měla by však být nadále uplatňována v případě těch aspektů zdanění, jichž se pilotní projekt netýká.
22. Pilotní projekt nijak nemění působnost smluv o zamezení dvojího zdanění. Různí členové skupiny by měli nadále podléhat stejné smlouvě jako předtím, než byli zařazeni do projektu. Jinými slovy by se smlouva o zamezení dvojího zdanění uplatňovaná v „hostitelském“ státu čili státu, kde má společnost sídlo, měla vztahovat na příslušného člena skupiny podniků domovského státu, kromě zdanitelného příjmu zjištěného podle pravidel domovského státu. Pilotní projekt tedy nevyžaduje změny smluv členských států o zamezení dvojího zdanění uzavřené se třetími zeměmi. Vzhledem k tomu, že každý člen „skupiny podniků domovského státu“ zůstává v zemi, kde sídlí, daňovým poplatníkem, měly by příslušné smlouvy nadále platit.
23. Pokud jde o zahraniční příjem členů skupiny (dividendy, úroky, honoráře, příjem z nemovitostí atd.) ze třetích zemí nebo nezúčastněných členských států, zdá se vhodné, aby obecně spadal mimo působnost pilotního projektu a byl zohledněn podle běžných pravidel. Zahraniční příjem by proto měl být přičten k příjmu daného člena skupiny po rozdělení základu daně mezi jednotlivé státy. Tento postup se vyhýbá problémům, které by jinak mohly nastat, kdyby domovský a hostitelský stát měly ve svých příslušných smlouvách se třetím státem dohodnutá odlišná ujednání, např. použití metody započítání a vyjmutí u některých příjmových položek. Má-li zúčastněný podnik takovýto příjem, bude se po něm proto vyžadovat, aby podal dvě daňová priznání, jedno v domovském státě a jedno, pro určité příjmové položky, v hostitelském státě.
24. Za určitých okolností by v souvislosti se smlouvou o zamezení dvojího zdanění mohly nastat problémy s diskriminací, a to jak v rámci EU ve vztahu k nezúčastněným členským státům, tak vůči třetím zemím, neboť s podniky ve stejném státě je v rámci pilotního projektu nakládáno odlišně. Zatímco podle dostupného výzkumu³¹ už srovnání mezi podniky účastnicemi se pilotního projektu a podniky, které se ho neúčastní, není relevantní referencí, vyžadovaly by tyto otázky nejlépe formální společnou dohodu s příslušnými smluvními stranami o výkladu této doložky za podmínek pilotního projektu.

³¹ International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD); „The compatibility of the Home State Taxation system with double taxation agreements based on the OECD Model: a study“, vydáno v Lodin/Gammie, v uvedeném díle, s. 77–104, s. 99.

Otázky vnitropodnikového oceňování

25. Ze samotné koncepce zdanění podle domovského státu vyplývá, že by vnitrostátní pravidla týkající se vnitropodnikového oceňování již neměla u skupiny podniků domovského státu zařazené do pilotního projektu platit. V rámci skupiny podniků domovského státu by pravidla domovského státu měla stejně tak platit i v jiných dotčených členských státech.
26. Co se týče úprav vnitropodnikového oceňování, např. v souvislosti s přidruženými pobočkami, stranami ve spojení či pobočkami dceřinných společností v nezúčastněných členských státech či třetích zemích, měly by být příslušným orgánem daňové orgány domovského státu (pokud se úprava netýká transakce mezi třetí zemí a členem skupiny podniků domovského státu se sídlem mimo domovský stát). To se jeví jako jediný prakticky možný postup. Podle dostupných výsledků výzkumu³² je navíc třeba pečlivě rozlišovat mezi příslušnými primárními a sekundárními úpravami. Zejména lze doporučit provádět příslušné úpravy až po rozdělení základu daně, nikoli před ním. A to proto, že by měl být dotčen pouze (zahraniční) příjem dané pobočky a pouze jednající členský stát.
27. Konzultace mezi daňovými správami domovského a hostitelského státu by se v každém případě jevily jako smysluplné a jsou pravděpodobně nezbytné ve vztazích mezi hostitelským státem a třetí zemí, která nemá s domovským státem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Ostatní technické otázky

28. Pokud jde o srážkové daně, platby dividend a související postupy týkající se transakcí mezi členy skupiny podniků domovského státu, měly by vnitrostátní předpisy domovského státu platit pro všechny členy „skupiny podniků domovského státu“. I v tomto případě postup logicky vyplývá ze samotné koncepce zdanění podle domovského státu.
29. Pokud jde o platby mezi dvěma podniky usazenými v tomtéž členském státě, které však podléhají daňovým předpisům různých domovských států, měla by se tato transakce dle autorů koncepce zdanění podle domovského státu³³ považovat spíše za domácí transakci než za přeshraniční platbu, a měly by se tedy uplatnit vnitrostátní pravidla státu, kde má daný podnik sídlo (hostitelského státu). Tím by se předešlo komplikacím se zaváděním nových pravidel ohledně definice přímé domácí transakce v rámci jednoho státu.
30. Co se týče plateb dividend případným menšinovým akcionářům, mělo by se k těmto platbám přistupovat za použití vnitrostátních předpisů státu, kde má daný podnik sídlo, (hostitelského státu) ačkoli to může do jisté míry vyžadovat doplňkové účetnictví, neboť tento přístup představuje zřejmě jediný prakticky proveditelný postup.

³² Lodin/Gammie, v uvedeném díle, s. 57; IBFD, v uvedeném díle, s. 95f.

³³ Viz Lodin/Gammie, v uvedeném díle, s. 37.

Procedurální a administrativní aspekty pilotního projektu

Praktické provádění pilotního projektu

31. Kromě zásad zdanění malých a středních podniků v rámci možného pilotního projektu je třeba stanovit pravidla pro přístup do projektu a jejich uplatňování. K uskutečnění pilotního projektu se navrhuje využít smluv o zamezení dvojího zdanění. Členské státy, které o účast na projektu mají zájem, by tedy měly zahájit příslušná jednání a připravit a uzavřít dvoustrannou nebo, v lepším případě, vícestrannou dohodu, která zájemcům umožní se pilotního projektu „zdanění podle domovského státu“ zúčastnit. V případě zájmu poskytnou útvary Komise v daném ohledu podporu a pomoc, pravděpodobně prostřednictvím programu FISCALIS (formou seminářů a / nebo projektových skupin). Dotčené členské státy by poté měly na vnitrostátní úrovni provést příslušnou dohodu, v souladu se svými vnitrostátními právními předpisy a postupy. Dvoustranná dohoda by mohla mít podobu protokolu doplňujícího příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, zatímco vícestranné dohody by mohly být uzavřeny v rámci mezivládní úmluvy. Tento postup by zajistil možnost pilotní projekt skutečně zavést, a to relativně rychle a flexibilně, přičemž by byla plně respektována zásada zákonnosti zdanění.
32. Na základě svých dohod s jinými členskými státy by daňové správy zúčastněných členských států měly společně umožnit dobrovolnou účast na daném pilotním projektu, například prostřednictvím vhodných interních postupů (např. oběžníků nebo zveřejnění výzvy k vyjádření zájmu). Společnosti, které by o účast na projektu měly zájem (jak vedoucí, tak dceřinné společnosti), by o svém zájmu musely informovat příslušné daňové správy ve státě, kde mají sídlo, a tyto správy by poté byly povinny neprodleně informovat a konzultovat daňové správy v jiných dotčených členských státech. O žádosti by měly rozhodnout dotčené dvě nebo více daňových správ, a to v přiměřené časové lhůtě, např. dva až tři měsíce poté, co společnost projevila zájem o účast. Stejně jako u jiných správních rozhodnutí by případné odmítnutí žádosti mělo provázet odůvodnění. Takové odmítnutí je oprávněné pouze v případě, že žádající společnost nespĺňuje požadavky stanovené v příslušné dohodě (úřadům se neponechává žádný prostor pro volné uvážení).

Požadavky ohledně podání daňového přiznání a platby

33. Co se týče požadavků ohledně podání daňového přiznání a platby, navrhuje se, aby vedoucí společnost byla v zásadě povinna podat daňové přiznání za skupinu podniků domovského státu pouze v domovském státě. Odpovědné daňové správy ostatních dotčených států by měly obdržet kopie tohoto daňového přiznání, včetně příslušných příloh (např. rozvahou, účtem zisků a ztrát atd. – podle požadavků právních předpisů a postupů platných v domovském státě). Poskytnuté informace musejí být dostačující, aby bylo možné posoudit doplňkové daně či přírážky ze zisku nebo jiné vzájemně související aspekty daně z příjmu osob. S cílem omezit náklady by dle názoru útvarů Komise neměl být v dané souvislosti vznášen žádný systematický požadavek na překlad. Daňové správy by však mohly požadovat, aby byly na náklady daňového poplatníka klíčové dokumenty předloženy v úředním nebo jiném vhodném jazyce.

34. Ze samotné koncepce pilotního projektu nevyhnutelně vyplývá, že většinu skutečného administrativního zatížení ponese vedoucí společnost. Vedoucí společnost by tedy měla vypočítat celkové zisky skupiny podle pravidel státu, ve kterém má společnost sídlo (domovský stát), a podle předem stanoveného vzorce (viz níže) je rozdělit mezi členy skupiny. Hodnoty příslušných kritérií rozdělení je třeba oznámit daňovým správám všech zúčastněných členských států. Platbu daně však provede příslušný člen skupiny ve státě, ve kterém má sídlo (hostitelský stát).

Otázky kontroly a dohledu

35. Co se týče dohledu nad pilotním projektem, platí obecná pravidla vzájemné pomoci a správní spolupráce v EU. Tato pravidla je tedy třeba uplatňovat. Daňové správy zúčastněných členských států by navíc měly, bude-li to považováno za nutné, vytvořit společné auditorské týmy pro kontrolu vedoucí společnosti a členů skupiny. Společný tým auditorů by měl mít možnost audity provádět ve všech prostorách skupiny podniků domovského státu, měly by se však týkat pouze aspektů obsažených v pilotním projektu. V případě sporu by dle názoru útvarů Komise bylo logické v zásadě uplatňovat pravidla státu, v němž má člen „skupiny podniků domovského státu“ sídlo, to znamená pravidla hostitelského státu u dceřinné společnosti a pravidla domovského státu u vedoucí společnosti. Zdá se, že je těžké nalézt jiné řešení, které by neporušovalo příslušné vnitrostátní právní předpisy členských států.
36. Ve dvoustranné či vícestranné dohodě se členské státy budou muset dohodnout na příslušných ustanoveních pro ukončení pilotního projektu (pilotních projektů). Tato „výstupní ustanovení“ musejí určovat ocenění aktiv a pasiv, stejně jako způsob nakládání s výdaji po ukončení pilotního projektu v případě, že pilotní projekt nebude prodloužen, aniž by po zúčastněných podnicích bylo systematicky vyžadováno, aby po dobu testovací fáze pilotního projektu vedly dvojí účetnictví podle pravidel domovského a hostitelského státu.

Časový rámec

37. Pilotní projekt by *a priori* měl být koncipován jako zkušební projekt, a měl by tedy být časově omezen. Pro zúčastněné členské státy (daňové správy) a společnosti bude důležité, aby bylo zkušební období dostatečně dlouhé na to, aby mohlo být podrobně analyzováno a aby bylo možné ospravedlnit náklady vynaložené na změnu systému. Na základě obdržených reakcí se navrhuje doba trvání pilotního projektu v délce pěti let. Poté by se uskutečnilo závěrečné hodnocení. Časový rámec v délce trvání pěti let znamená, že projekt bude zahájen k pevnému datu a po uplynutí pěti let od tohoto data automaticky skončí (např. od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2011). Oprávněné podniky by se však mohly do projektu zapojit kdykoli během daného období a účastnit se ho tedy po kratší dobu (např. od 1. ledna 2009 do 31. prosince 2011).
38. Rozhodnutí společnosti účastnit se pilotního projektu by mělo být závazné po celé pětileté období, případně po kratší dobu, až do předem stanoveného data ukončení pilotního projektu. Pokud společnost bude trvat na ukončení projektu před uplynutím pětiletého období, může svou účast na projektu ukončit, avšak je možné u ní provést přezkum daňových let, kdy se účastnila pilotního projektu, a zpětně uplatnit „tradiční“ pravidla.

Vzorec pro rozdělení

39. Pro účely tohoto přesně definovaného pilotního projektu je dostačující použít jednoduchý avšak ekonomicky stabilní vzorec pro rozdělení základu daně mezi zúčastněné členské státy. Příjem z daní totiž v daném případě omezuje řada faktorů: omezení na malé a střední podniky; zúžení počtu na malé a střední podniky s provozovny v jiných členských státech; volitelný charakter projektu; přísné monitorování; obecně nízké daňové závazky malých a středních podniků atd. Jednoduchý vzorec navíc lze snadno spravovat i uplatňovat.
40. Pro sestavení uvedeného vzorce je možné použít tyto ekonomické faktory: výši mezd; počet zaměstnanců; tržby (obrat); aktiva. Kombinace těchto faktorů zvýší hospodářskou reprezentativnost, ale uplatnění vzorce bude složitější. V závislosti na tom, který vzorec si členské státy zvolí, bude nezbytné, aby se dohodly na všeobecně přijatelných a v praxi fungujících definicích použitých faktorů.
41. Jako vzorec pro rozdělení základu daně se doporučuje používat příslušný podíl zúčastněného podniku v každém dotčeném členském státě na celkové výši mezd (50 %) a na celkovém obratu (50 %). Tyto hodnoty lze snadno zjistit z údajů uvedených v účetnictví dané společnosti a v jejích daňových přiznáních. Kombinace vstupních (mzdy) a výstupních (prodej) faktorů rovněž snižuje riziko možné subjektivity.
42. Z vnitřní logiky koncepce zdanění podle domovského státu a pilotního projektu vyplývá, že by se podle vzorce měly rozdělovat jak zisky, tak ztráty. Veškeré ztráty přičítané jednotkám skupiny budou podléhat pravidlům pro odpočet daňových ztrát v následujících nebo předchozích zdaňovacích obdobích platným ve státě, kde má jednotka sídlo, to znamená pravidlům domovského státu v případě vedoucí společnosti (mateřská společnost nebo ústředí) a pravidlům hostitelského státu v případě dceřinných společností a stálých provozoven.
43. V rámci systému zdanění podle domovského státu používá vedoucí společnost formuláře daňového přiznání používané v domovském státě, a to pro uvedení veškerých svých zdanitelných činností ve všech dotčených členských státech (viz výše). Tyto formuláře však nutně nezahnují požadované informace o faktorech rozdělení. Proto by měl být navržen vhodný, jednoduchý formulář pro uvedení těchto informací v příloze daňového přiznání.

Vyhodnocení

44. Zdá se vhodné, aby Komise a zúčastněné členské státy vytvořily monitorovací skupinu pro dohled nad pilotním projektem. Členové této skupiny by se vzájemně radili, zvažovali možné praktické problémy a vyhodnocovali úspěšnost projektu. Navíc by pro členské státy účastníci se pilotního projektu mělo smysl vyhotovit do 31. prosince 2009 podrobnou zprávu s celkovým hodnocením účinků projektu, aby Komise a monitorovací skupina mohly zvážit případné prodloužení nebo ukončení projektu a rozhodnout o příslušných postupech.