



KOMISE EVROPSKÝCH SPOLEČENSTVÍ

V Bruselu dne 5.4.2006

KOM(2006) 157 v konečném znění

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

**Provádění lisabonského programu Společenství:  
Dosavadní pokrok a další kroky směrem ke společnému konsolidovanému základu daně  
z příjmů právnických osob**

## OBSAH

SDĚLENÍ KOMISE RADĚ, EVROPSKÉMU PARLAMENTU A EVROPSKÉMU  
HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU Provádění lisabonského programu  
Společenství: Dosavadní pokrok a další kroky směrem ke společnému konsolidovanému  
základu daně z příjmů právnických osob

|      |                                                                                      |    |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.   | Úvodní informace.....                                                                | 3  |
| 2.   | Dosavadní pokrok .....                                                               | 4  |
| 2.1. | Cíle činnosti pracovní skupiny.....                                                  | 4  |
| 2.2. | Organizace pracovní skupiny .....                                                    | 5  |
| 2.3. | Úspěchy pracovní skupiny .....                                                       | 6  |
| 3.   | Další kroky .....                                                                    | 6  |
| 3.1. | Obecný přístup .....                                                                 | 6  |
| 3.2. | Souvislost mezi mezinárodními účetními standardy a základem daně.....                | 7  |
| 3.3. | Konsolidace.....                                                                     | 7  |
| 3.4. | Volitelný základ daně ve srovnání s povinným .....                                   | 8  |
| 3.5. | Pracovní program po roce 2006 .....                                                  | 8  |
| 4.   | Závěry .....                                                                         | 8  |
|      | PŘÍLOHY.....                                                                         | 11 |
|      | Příloha 1                                                                            |    |
|      | Shrnutí pracovního programu pracovní skupiny pro CCCTB .....                         | 11 |
|      | Příloha 2                                                                            |    |
|      | Shrnutí podrobností dosavadního technického pokroku pracovní skupiny pro CCCTB ..... | 13 |

## 1. ÚVODNÍ INFORMACE

Záměrem lisabonské strategie je sehrát klíčovou roli v zajišťování konkurenceschopnosti, růstu a zaměstnanosti v EU. Odstranění daňových překážek, jako jsou vysoké náklady na dosažení shody pro přeshraniční operace a tvorbu transferových cen i neexistence kompenzace za přeshraniční ztráty na vnitřním trhu, mohou ke splnění těchto cílů přispět. Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB) by významně snížil náklady na dosažení shody společností podnikajících napříč vnitřním trhem, vyřešil stávající problémy s tvorbou transferových cen, umožnil konsolidaci zisků a ztrát, zjednodušil řadu mezinárodních restrukturalizačních operací, odstranil některé komplikace plynoucí z koexistence klasického přístupu k mezinárodnímu zdanění a metody vynětí (bez zasahování do oblasti zdanění fyzických osob), zamezil mnoha situacím dvojího zdanění a odstranil řadu diskriminačních situací a omezení. CCCTB by přispěl k vyšší účinnosti, efektivitě, jednoduchosti a transparentnosti systémů zdanění společností a odstranil rozdíly mezi národními systémy.

Od roku 2001, kdy bylo vydáno sdělení „K vnitřnímu trhu bez daňových překážek: strategie zajištění konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob pro jejich činnosti v rámci EU“ (KOM(2001) 582), je politikou Evropské komise snažit se nabídnout CCCTB společností působícím ve více než jednom členském státu EU. Tato politika byla potvrzena v roce 2003 sdělením „Vnitřní trh bez daňových překážek pro společnosti: úspěchy, pokračující iniciativy a zbývající výzvy“ (KOM(2003) 726).

V roce 2004 došlo po povzbudivé diskusi na zářijovém neformálním zasedání Rady ve složení pro hospodářství a finance (ECOFIN) za nizozemského předsednictví, kdy byl představen neoficiální dokument Komise „Společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob v EU“, k ustavení pracovní skupiny pro společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB WG).

V říjnu 2005 upozornila Komise ve svém sdělení „Provádění Lisabonského programu Společenství – příspěvek daňové a celní politiky k lisabonské strategii“ (KOM(2005) 532) na spojitost mezi její prací týkající se CCCTB a lisabonským programem a zavázala se k politickému cíli představit legislativního opatření v roce 2008.

V prosinci 2005 přijal Evropský parlament usnesení<sup>1</sup> („Bersaniho zpráva“) ohledně „Zdanění podniků v Evropské unii: společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob“ a v únoru 2006 vydal Evropský hospodářský a sociální výbor stanovisko<sup>2</sup> ohledně „Vytvoření společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob“. Oba dokumenty podpořily práci Komise v této oblasti.

---

<sup>1</sup> Usnesení Evropského parlamentu ohledně zdanění podniků v Evropské unii: společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (2005/2121(INI)), 13. prosince 2005.

<sup>2</sup> Stanovisko Evropského hospodářského a sociálního výboru ohledně vytvoření společného konsolidovaného základu daně z příjmů právnických osob v EU (vysvětlující stanovisko) ECO/165, 14. února 2006.

V prosinci 2005 Komise nastínila metodu řešení některých specifických daňových problémů malých a středních podniků v krátkodobém výhledu. Sdělení „Odstraňování překážek malých a středních podniků ve vnitřním trhu v podobě daně z příjmů právnických osob – nástin možného pilotního projektu pro zdanění podle domovského státu“ (KOM(2005) 702) obsahuje úplné podrobnosti o systému a vyzývá členské státy ke zvážení této pragmatické a skromné iniciativy v konstruktivním a otevřeném duchu.

Dvojím účelem tohoto sdělení je informovat o dosavadním pokroku a obrátit pozornost na ty oblasti, kde je žádoucí další politická podpora a vedení, aniž by se členské státy žádaly o závazky ohledně legislativního návrhu.

## **2. DOSAVADNÍ POKROK**

### **2.1. Cíle činnosti pracovní skupiny**

V souladu s lisabonskými cíli a ustavením pracovní skupiny pro CCCTB v roce 2004 jsou hlavní cíle následující:

- hledat způsoby odstranění překážek souvisejících s daní z příjmů právnických osob, které brání efektivitě a plynulému fungování vnitřního trhu,
- snížit administrativní zátěž společností i správců daně a zavést jednoduchá a transparentní pravidla,
- určit možné složky společného konsolidovaného základu daně zvyšující mezinárodní konkurenceschopnost evropských společností a splňující ekonomické nároky 21. století a
- zajistit, aby členské státy dokázaly ochránit své legitimní finanční zájmy, a to zvláště omezováním rozsahu daňových úniků a podvodů.

Celkový přístup k práci byl od založení pracovní skupiny v souladu s přístupem, který byl diskutován v původním neoficiálním dokumentu představeném na neformálním zasedání Rady ve složení pro hospodářství a finance v září 2004 a který vedl k vytvoření pracovní skupiny. Konkrétně:

- účelem není změnit stávající úroveň zdanění,
- všechny členské státy je třeba povzbudit k účasti na procesu,
- jako nástroj pro definování základu je třeba využít mezinárodní účetní standardy a mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví (IAS/IFRS),
- práce by se měla řídit zavedeným souborem daňových zásad, aby odrážela lisabonské cíle.

Úroveň zdanění není a nebude součástí diskusí, protože by to předpokládalo diskusi o daňové sazbě, přičemž Komise nezamýšlí rozšiřovat aktivity týkající se základu tak, aby zahrnovaly i sazbu. Pokud bude nový základ širší nebo užší než stávající daňové základy některých členských států, mohou tyto členské státy zachovat stávající úroveň zdanění pozměněním svých daňových sazeb. Komise bude nicméně z kvalitativního i kvantitativního hlediska zkoumat možný dopad CCCTB na daňové výnosy a jejich předvídatelnost. Účast členských států v pracovní skupině je doposud povzbudivá. Všechny členské státy se účastní jednání pracovní skupiny, i když je zřejmé, že účast nutně nemusí znamenat podporu koncepce CCCTB. Technické informace získané od všech odborníků jsou nicméně ceněny a zohledňovány.

## 2.2. Organizace pracovní skupiny

Pracovní skupina pro CCCTB se schází jednou za čtvrt roku, předsedá jí úředník z Generálního ředitelství pro daně a celní unii Evropské komise, a je tvořena zejména odborníky ze správních orgánů členských států, ale příležitostně může být doplněna i o odborníky ze sféry podnikání a vědy. Činnost pracovní skupiny pro CCCTB je plně transparentní a lze ji sledovat prostřednictvím řady specializovaných webových stránek<sup>3</sup> obsahujících podrobnosti o jednáních pracovní skupiny i pracovní dokumenty.

Na prvním jednání pracovní skupiny pro CCCTB byl schválen prozatímní pracovní program. Jak je patrné z tabulky uvedené v příloze 1, byly zvoleny čtyři hlavní pracovní kategorie:

- obecné záležitosti,
- strukturní technické prvky základu daně,
- strukturní právní aspekty a
- konsolidace na úrovni skupiny a přidělování základu daně.

První dvě kategorie jsou společné pro jakýkoliv základ daně – souvislost (pokud existuje) s finanční účetní uzávěrkou i zásady a strukturní „stavební kameny“ lze nalézt ve všech účetních systémech. Druhé dvě kategorie se týkají aspektů, které nenajdeme ve všech základech daně, a jsou tudíž pro některé (pokud ne pro všechny) členské státy nové: právní aspekty konsolidovaného základu i vlastní technika konsolidace a mechanismus přidělování za účelem sdílení základu mezi členskými státy. Závěrečné položky tabulky není nutné vysvětlovat: vlastní legislativa a související hodnocení dopadu.

V rámci zvoleného přístupu představují zaměstnanci Komise na každém jednání pracovní skupiny alespoň jeden nový předmět k diskusi na základě vytvořeného pracovního dokumentu. V závislosti na složitosti dané otázky je pak možné vytvořit podskupiny odborníků z několika členských států, která se schází odděleně za účelem hlubší analýzy pod předsednictvím odborníka z některého členského státu.

<sup>3</sup>

K dispozici na této webové stránce:

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

Podskupina pravidelně podává zprávy pracovní skupině, takže všichni odborníci jsou informováni o dosaženém pokroku. Tato metoda práce umožňuje maximální technický vstup odborníků ze členských států. V průběhu roku 2004 a 2005 byly vytvořeny čtyři podskupiny.

### **2.3. Úspěchy pracovní skupiny**

Na prvním setkání pracovní skupiny se jednalo o daňových zásadách, kterými by se měla řídit její práce, a tyto předběžné diskuse nabídly rámec pro pokračování práce na strukturních prvcích. Vytvoření podskupiny nebylo shledáno nutným, avšak daňové zásady byly opětovně projednány na následujícím jednání a pravděpodobně budou projednávány i na jednáních budoucích.

S ohledem na strukturní technické prvky základu daně byly zatím projednány čtyři hlavní soubory otázek: (1) majetek a jeho odpisování, (2) rezervní fondy, rezervy, opravné položky a závazky, (3) zdanitelný příjem a (4) mezinárodní aspekty CCCTB. Pro každý z těchto strukturních prvků byla vytvořena specializovaná podskupina, z nichž většina se již několikrát setkala.

Každá podskupina dokázala (či – v případě druhých dvou podskupin – se očekává, že dokáže) identifikovat určité oblasti jí zkoumaných strukturních prvků, kde je pravděpodobná široká shoda ohledně způsobu zdanění či daňové úlevy. Každá podskupina dále identifikovala oblasti, kde zřetelně existuje více než jedno řešení, a odborníci se nyní nemohou shodnout na tom, která z nich je výhodnější. První signály z poslední podskupiny zabývající se mezinárodními aspekty naznačují, že tyto otázky jsou zvláště rozsáhlé, jelikož se dotýkají vztahů se třetími zeměmi a mají potenciální důsledky pro stávající dvoustranné úmluvy o zamezení dvojího zdanění.

Otázkami pro CCCTB specifickými, jako například metoda konsolidace a přidělování, se zatím pracovní skupina nezabývala, ale jelikož úzce souvisejí se základem, je Komise toho názoru, že by pracovní skupina měla na těchto otázkách začít pracovat ještě v tomto roce. Je nutné uvést, že ačkoliv je těchto otázek zdánlivě méně, jsou nesmírně složité a budou vyžadovat mnoho práce nejen proto, že představují oblasti mimo tradiční prvky základu daně. Formát pracovní skupiny pro CCCTB i pracovní program se zdají být stabilní a výstupy budou pro Komisi užitečné, až bude zahájena práce na hodnocení dopadu a vlastním legislativním návrhu.

## **3. DALŠÍ KROKY**

### **3.1. Obecný přístup**

Často se uvádí, že základy daně z příjmů právnických osob napříč EU se v posledních letech rozšířily s tím, jak klesalo množství zvláštních daňových pobídek. To základ daně zjednodušuje a zprůhledňuje, a tudíž zefektivňuje a neutralizuje (v tom smyslu, že čím méně zvláštních režimů a pobídek existuje, tím neutrálnější je základ) a také umožňuje získat stejnou částku výnosů s nižší předepsanou daňovou sazbou. S postupující prací na CCCTB je stále zřejmější, že nový základ bude fungovat nejlépe tehdy, pokud bude zachována tato hybná síla, tzn.

**že by měl být jednotný a představovat všeobecné zjednodušení a rozšíření základu daně z příjmů právnických osob.**

Obecně vzato zůstává v platnosti počáteční pracovní program prozatímně schválený na prvním jednání pracovní skupiny. **Záměrem Komise je, aby práce prvních čtyř podskupin** (majetek a jeho odpisování; rezervní fondy, rezervy, opravné položky a závazky; zdanitelný příjem; mezinárodní aspekty) **v podstatě skončila do konce roku 2006.**

V roce 2006 se plánuje zahájení práce na třech dalších prvcích: zaprvé je to konsolidace; zadruhé mechanismus sdílení společného konsolidovaného základu daně a zatřetí strukturní a právní rámec týkající se administrativního rámce, organizace daňových kontrol, právního výkladu a soudních řízení. Práce zohlední specifickou situaci malých a středních podniků.

### **3.2. Souvislost mezi mezinárodními účetními standardy a základem daně**

Ačkoliv by práce na CCCTB mohla být přímočařejší, kdyby bylo všem společnostem ve všech členských státech povoleno používat IAS/IFRS, a tudíž by všechny společnosti stavěly na totožném východisku, Komise akceptuje, že tomu tak není. S ohledem na důležitost CCCTB pro Lisabonský program nemůže Komise zdržovat práci na CCCTB v očekávání jakékoliv budoucí harmonizace firemního účetnictví. Dále platí, že pracovní skupina pro CCCTB je odbornou skupinou daňových odborníků a její role se omezuje na odborné daňové otázky. Pravidla, jimiž se řídí obsah CCCTB, budou platit ať už je na národní úrovni společností při přípravě daňového účetnictví východiskem účetní uzávěrka provedená v souladu se standardy IAS/IFRS, anebo v souladu s národními účetními standardy. **Standardy IAS/IFRS budou tedy využívány pouze jako nástroj při navrhování základu, protože nabízí společný jazyk a některé společné definice. Konkrétně, prvky těchto mezinárodních standardů nevhodné pro CCCTB nebudou do CCCTB importovány a nebude tedy existovat žádné přímé formální spojení s těmito neustále se měnícími standardy (IAS/IFRS).**

### **3.3. Konsolidace**

**Komise, Evropský parlament a Evropský hospodářský a sociální výbor nabyly přesvědčení, že základ by měl být od počátku zaveden jako konsolidovaný základ daně** a podle toho bude v souladu s původním plánem aktivit pracovní skupiny pro CCCTB zahájena práce na konsolidaci v průběhu roku 2006. I když je tento přístup ambiciózní, **bude největším přínosem pro vnitřní trh a nejvíce přispěje ke splnění lisabonských cílů.** Alternativa v podobě dvoufázového procesu nejprve se společným základem bez konsolidace a pak s konsolidovaným základem neřeší problémy související s chybějící kompenzací přeshraničních ztrát ani nezjednodušuje stávající obtíže s tvorbou transferových cen. Dále platí, že pokud se práce nesoustředí na konsolidovaný základ, hrozí nebezpečí, že konsolidace se stane z dlouhodobého hlediska složitější, jestliže například dojde k akceptování nižší úrovně společného řešení některých strukturních prvků, či metodikou. Je skutečně obtížné identifikovat mnoho výhod prostého zavedení „společného“ základu fungujícího nezávisle v jednotlivých členských státech, který by se postupně mohl zpětně přechýlit k 25 různým základům s tím, jak národní zájmy převáží nad zájmy vnitřního trhu jako celku.

Práce na mechanismu sdílení konsolidovaného základu mezi členskými státy bude též nezbytná. Lze ji provádět souběžně, protože odborné otázky jsou poměrně samostatné a z hlediska zdrojů budou vyžadovat jiný druh odbornosti a dovedností. Zaměstnanci Komise již dokonce provedli určitý objem předběžné práce s ohledem na možné mechanismy, jako je poměrné rozdělení podle vzorce.

### 3.4. Volitelný základ daně ve srovnání s povinným

**Komise se spolu s Evropským parlamentem i nadále domnívá, že CCCTB by měl být na počátku navržen jako volitelný ze strany společností s ohledem na to, že prvotním cílem je zlepšit fungování vnitřního trhu, a nikoliv domácích ekonomik členských států.** Ne všechny společnosti působí ve více než jednom členském státu a u takových společností není změna jejich základu daně nutná. I když současné fungování dvou základů daně z příjmů právnických osob – CCCTB a národního základu daně – může nepochybně klást specifické otázky správcům daně, Komise je též toho názoru, že u volitelného CCCTB je vyšší pravděpodobnost získání podpory členských států i podniků než u povinného CCCTB. Pro podniky bude používání jediného základu daně mnohem snazší než používání až 25 základů. Nastavení CCCTB jako volitelného bude také pobídkou k tomu, aby byl jeho návrh co možná nejkonkurenceschopnější, jednoduchý a jednotný napříč EU, i když je nutné dohlédnout na to, aby nedošlo k porušení pravidel státní podpory a dále aby byla zavedena patřičná pravidla zaměřená proti zneužívání.

### 3.5. Pracovní program po roce 2006

Po roce 2006 bude plánování záviset na míře pokroku dosaženého v pracovní skupině pro CCCTB. Na počátek roku 2007 je plánována další „zpráva o pokroku“. Zároveň by mohla začít práce na daňových pobídkách a opatřeních proti vyhýbání se daňové povinnosti s cílem práci v podstatě ukončit do konce roku 2007. Během roku by bylo možné v podstatě ukončit práci na konsolidaci a mechanismu sdílení a zahájit proces „návratu“ k již projednávaným prvkům. **To by Komisi umožnilo ukončit práci a na konci roku 2008 představit komplexní legislativní opatření Společenství.**

Je třeba uvést, že výrazu „v podstatě ukončit“ používáme úmyslně: nebude usilováno o žádnou konečnou dohodu do té doby, než bude ukončena práce na všech strukturních prvcích. I poté však pracovní skupina pro CCCTB jako technická odborná skupina nepřijme žádná formální rozhodnutí. Před vytvářením legislativy však bude nezbytné uskutečnit v rámci pracovní skupiny „druhé kolo“ diskusí ohledně strukturních prvků s cílem zajistit, aby práce na jednotlivých prvcích zapadala do souvislého a uspokojivého obecného přístupu.

## 4. ZÁVĚRY

Interně Komise vyhradila zdroje nezbytné ke splnění ambiciózního pracovního programu nastíněného v tomto sdělení tak, aby bylo možné představit legislativní návrh v roce 2008. Externě došlo k ustavení pracovní skupiny pro CCCTB, která nabízí dostatečné mechanismy pro diskuse s odborníky ze státní správy, podniků a vědeckých institucí členských zemí.

Platí však, že se **jedná o náročné posuzování a pokud má být úspěšně dokončeno, bude to vyžadovat vyšší nasazení ze strany více členských států.** Ačkoliv bylo v řadě oblastí dosaženo dobrého počátečního pokroku, existují tři možné znepokojivé oblasti. Zprv, někteří odborníci mají sklon primárně bránit svůj stávající daňový systém namísto toho, aby hledali řešení použitelné napříč celou EU. Zadruhé, existuje sklon k odkládání diskusí týkajících se „obtížnějších“ prvků anebo ke snaze o zachování dvou různých řešení pro každou otázku prostřednictvím návrhu na možnost zachování prvku volby. Zatřetí, stále se zvyšuje nevyrovnanost mezi částkami zdrojů poskytovanými členskými státy na práci, což vzhledem k ambicióznímu harmonogramu může vést ke zpoždění realizace něčeho, co je základní součástí strategie naplňování lisabonských cílů.

I když lze pochopit, že odborníci upřednostňují „to, co už znají“ i tvrzení, že když něco po řadu let fungovalo vnitrostátně, není důvod to měnit, toto brzdí pokrok na cestě ke společnému základu daně. **Jediné společné řešení je nezbytné právě kvůli existenci tolika rozdílů mezi stávajícími vnitrostátními pravidly. Pokud by každý členský stát trval na zachování vlastních stávajících pravidel, žádný společný základ není možný** – stručně řečeno, přijetí společného základu nutně znamená změny stávajících vnitrostátních pravidel pro výpočet základu daně. V této souvislosti je nezbytné využít vytváření nového společného základu daně jako příležitosti k hospodářské reformě skrze snahu o modernizaci a zjednodušení daňových pravidel.

Podobně je pochopitelné, že nezbytnost dosažení určitého počátečního pokroku vedla k odložení diskuse o některých otázkách s cílem záležitosti nezdržovat. To však nemůže pokračovat donekonečna. Ještě důležitější je, že **nejsou žádoucí „kompromisy“ umožňující existenci dvou zcela jiných technických řešení každé otázky jako národních alternativ, jelikož to nepovede k úplnému zúžitkování výhod zjednodušení.** Jestliže skupina společností působí v několika členských státech, je důležité, aby tyto společnosti měly možnost zaujmout společný postoj při plnění požadavků souvisejících s daněmi – nebude jim moc platné, pokud i nadále budou muset splňovat různé požadavky v závislosti na místě podnikání. Pokud by takové „alternativy“ sahaly mimo výpočetní metodiky až do oblasti skutečného daňového řešení určitých transakcí, znamenalo by to nejen obětování jednoduchosti, ale také vznik potíží v rámci procesu konsolidace tak, jak je uvedeno výše.

S tím, jak se zvyšuje rychlost práce na CCCTB, se zvyšují i nároky na lidské zdroje. Politická priorita splnění lisabonských cílů, k čemuž CCCTB významně přispěje, se musí promítnout do přidělení lidských zdrojů. Komise na to reagovala tak, že projektu přidělila dodatečné zaměstnance, a některé členské státy učinily stejně. Výhody specializovaného týmu jsou jasné a zajištění dostatečných zdrojů umožní všem plné zapojení do projektu. Ačkoliv počáteční práce na jednotlivých strukturních prvcích základu daně nutně zahrnuje určitou míru „sběru informací“, existuje nebezpečí, že ti, kdo projektu věnují nedostatečné zdroje, budou méně spokojeni s konečným návrhem Komise než ti, kdo se zapojili aktivněji. Výběr jednotlivých odborníků účastnících se jednotlivých jednání pracovní skupiny i podskupin byl úmyslně ponechán na členských státech s cílem umožnit jim využít celou škálu odborníků s kvalifikací pokrývající konkrétní aspekt základu daně diskutovaný na daném jednání.

Komise uznává, že s ohledem na některé otázky nejsou techničtí odborníci v postavení podpořit práci na konkrétním prvku bez dodatečné podpory z vyšších míst nebo politické podpory. Toto sdělení má tudíž dvojí účel: podat informace o dosavadním pokroku a upozornit na oblasti, kde je žádoucí dodatečná politická podpora a vedení. Je jasné, že členské státy nemohou učinit konečné rozhodnutí ohledně toho, zda podpoří anebo nepodpoří CCCTB, před představením konečného návrhu Komise, avšak pro dosažení dalšího pokroku je nezbytná jasná podpora obecné koncepce a pracovního programu.

Na závěr:

- I když se definice CCCTB mohou koncepčně inspirovat odpovídajícími mezinárodními účetními standardy (IAS/IFRS), neměla by mezi nimi být ustavena žádná formální spojitost, protože ne všechny společnosti mohou používat IAS/IFRS a tyto standardy se často mění. Legislativa týkající se CCCTB by tudíž měla mít podobu samostatného dokumentu obsahujícího všechny potřebné definice pro určování zdanitelných zisků.
- Počáteční pracovní program týkající se CCCTB, který předpokládal volitelný základ daně pro firmy s konsolidací sdílený mezi členskými státy, zůstává tím nejlepším přístupem k provedení CCCTB a následnému přispění k naplnění lisabonských cílů. Aniž by byly činěny předčasné soudy o budoucích politických rozhodnutích, měla by tedy práce pokračovat tímto směrem.
- Stávající přístup spočívající v úzké spolupráci s odborníky ze členských států je tím nejlepším způsobem jak zajistit, aby byl konečný legislativní návrh Komise pro členské státy přijatelný. Členské státy se tak mohou účastnit práce bez toho, aby přijímaly předčasné či konečné závazky s ohledem na CCCTB. Užitečná je také spolupráce s podniky a vědci tak, jak ji ilustroval „rozšířený formát“ jednání pracovní skupiny pro CCCTB v prosinci.
- Bylo dosaženo přiměřeného pokroku na cestě k CCCTB s dobrými vstupy od odborníků členských států v rámci pracovní skupiny pro CCCTB. Kvalita další práce bude záviset na aktivním zapojení členských států i Komise.
- Zavedení jednoduchého, moderního a transparentního společného konsolidovaného základu daně nutně předpokládá, že každý členský stát uskuteční určité změny, protože v opačném případě nedojde ke zužitkování výhod společného základu, a proto je v rámci tohoto procesu důležitá otevřenost a pružnost na straně všech zúčastněných stran.

Komise uvítá politickou podporu a vedení ze strany členských států s ohledem na uvedené závěry.

## PŘÍLOHY

### PŘÍLOHA 1

#### SHRNUTÍ PRACOVNÍHO PROGRAMU PRACOVNÍ SKUPINY PRO CCCTB

##### CCCTB – shrnutí pracovního programu a dosavadního pokroku

|                                                                                                                                 |   |                                                                  |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|------------------------------------------------------------------|
| <b>Obecné</b>                                                                                                                   |   |                                                                  |
| Dopady a využití IAS/IFRS(1)<br>Daňová rozvaha/závislost<br>Daňové zásady                                                       | → | Prvotní diskuse v pracovní skupině                               |
| <b>Strukturní, technické prvky základu daně</b>                                                                                 |   |                                                                  |
| Majetek a jeho daňové odpisování – hmotný a nehmotný<br>Kapitálové výnosy – hmotné a nehmotné<br>Leasing/ekonomické vlastnictví | → | Prvotní diskuse v pracovní skupině<br>Další diskuse v podskupině |
| Rezervní fondy/ rezervy/ opravné položky/závazky                                                                                | → | Prvotní diskuse v pracovní skupině<br>Další diskuse v podskupině |
| Zdanitelný příjem<br>Odpočty<br>Ztráta z minulých let, uplatnitelná v budoucnosti                                               | → | Prvotní diskuse v pracovní skupině<br>Další diskuse v podskupině |
| Finanční majetek<br>Finanční aktivity                                                                                           | → | Prvotní diskuse v pracovní skupině                               |
| Mezinárodní aspekty<br>Územní rozsah CCCTB „waters edge“ – EU/třetí země<br>Úleva od dvojího zdanění                            | → | Prvotní diskuse v pracovní skupině<br>Další diskuse v podskupině |
| Akvizice, reorganizace/fúze společností<br>Dividendy/rozdělení zisku                                                            | → | Ještě nezačalo                                                   |
| Pobídková opatření včetně výzkumu a vývoje                                                                                      | → | Ještě nezačalo                                                   |
| <b>Strukturní – právní aspekty</b>                                                                                              |   |                                                                  |
| Administrativní rámec<br>Daňová kontrola<br>Výklad/soudy atd.                                                                   | → | Ještě nezačalo                                                   |
| Opatření proti daňovým únikům                                                                                                   | → | Ještě nezačalo                                                   |
| Povinné/volitelné uplatnění ze strany společností<br>Omezení – velikost/odvětví                                                 | → | Bude diskutováno mimo technickou pracovní skupinu                |

|                                                                                             |   |                                                                      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|---|----------------------------------------------------------------------|
| <b>Konsolidace a přidělování</b>                                                            |   |                                                                      |
| Konsolidační metoda, pravidla atd.<br>Metoda přidělování                                    | → | Interní práce v Komisi zahájena<br>Ještě nezačalo v pracovní skupině |
| Obecné diskuse s cílem propojit strukturní prvky<br>Dodatečné otázky určené v průběhu práce | → | Ještě nezačalo                                                       |
| <b>Hodnocení dopadu – CCCTB</b><br><b>Vypracování legislativního návrhu</b>                 | → | Ještě nezačalo                                                       |

(1) Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

## PŘÍLOHA 2

### SHRNUTÍ PODROBNOSTÍ DOSAVADNÍHO TECHNICKÉHO POKROKU PRACOVNÍ SKUPINY PRO CCCTB

#### Účetní standardy a finanční a daňová účetní závislost

Míra spojitosti mezi finančními účetní závěrkou a daňovou účetní závěrkou či základem daně je věčnou otázkou. I když řada společností již dnes připravuje účetní závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy a mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS)<sup>4</sup>, mnoho z nich musí stále ještě namísto IAS/IFRS používat vnitrostátní účetní standardy.

Jelikož ne všechny společnosti používají totožná účetní pravidla, pokračování „závislosti“ daňové účetní závěrky na finanční účetní závěrce a/nebo „opačné závislosti“ není koncepčně možné. V současnosti existuje 25 různých souborů vnitrostátních pravidel finančního účetnictví. Finanční účetní závěrky, které jsou připravovány v souladu s těmito 25 různými soubory pravidel, tudíž nemohou mít přímou spojitost s jediným stejným společným základem daně. Na úrovni jednotlivých členských států bude nezbytná určitá forma sladění. Z toho vyplývá, že právní předpis týkající se CCCTB bude muset výslovně obsahovat definice, které jsou v mnoha členských státech v současnosti jednoduše přebírány z vnitrostátních účetních pravidel a předpisů pro účely jejich vnitrostátního základu daně.

#### Daňové zásady

Jakýkoliv nově vytvořený základ daně musí pevně vycházet ze zavedených daňových zásad s tím, že na prvním jednání pracovní skupiny byla projednána řada možných zásad. To by mělo posloužit jako užitečný „kontrolní seznam“, ve srovnání s nímž lze hodnotit možná řešení, která se objeví během diskusí o jednotlivých prvcích. Na počátku posuzování však nebylo vnímáno jako žádoucí či potřebné formálně schválit konečný soubor zásad ani upřednostňovat jednotlivé zásady, které mohou být v některých případech konfliktní. Nebylo ani učiněno žádné rozhodnutí o tom, zda má být v rámci CCCTB přijato formální stanovisko ohledně zásad, ačkoliv bylo zaznamenáno, že žádný členský stát v současnosti nemá takové stanovisko ve svých právních předpisech. Zdá se, že existuje široký konsensus o tom, že stávající pružný přístup je nejvhodnější, a že neexistují žádné plány navrhnout v této fázi formalizaci stanoviska ohledně daňových zásad.

V průběhu diskusí o zásadách bylo zaznamenáno, že o nich bylo obecně vzato diskutováno v souvislosti s obecným daňovým systémem, tzn. včetně základu a sazby; společností a jednotlivým akcionářem. Není je tudíž možné automaticky převést na nynější posuzování, které se týká základu daně z příjmů právnických osob. Přesto jsou některé prvky jasně relevantní, a to především zásady účinnosti (také popisované jako neutralita, především ve vztahu k různým druhům investic),

<sup>4</sup>

IAS – mezinárodní účetní standardy: účetní standardy vydané Radou pro mezinárodní účetní standardy, nyní vydávané jako IFRS – mezinárodní standardy účetního výkaznictví.

jednoduchosti, transparentnosti a jistoty. Návrh nového základu daně představuje „cennou“ příležitost k naplnění těchto zásad a Komise si zvláště přeje zdůraznit důležitost jednoduchosti.

### **Strukturní prvky základu daně**

Jak již bylo nastíněno v hlavním textu, byla zahájena práce na čtyřech hlavních strukturních prvcích: (i) majetek a jeho odpisování (včetně kapitálových zisků), (ii) rezervní fondy, rezervy, opravné položky a závazky, (iii) čistý zdanitelný příjem a (iv) mezinárodní aspekty.

### **Majetek a jeho odpisování (včetně kapitálových zisků)**

Obecně byly diskuse ohledně majetku a daňových odpisů i kapitálových zisků a ztrát plodné a podskupina věnující se dané otázce identifikovala společné přístupy v několika oblastech. Patří mezi ně definice odpisovaného majetku, potřeba jednotné definice toho, kdy uznat majetek, i přístup k nehmotnému majetku a zejména rozdíl mezi nakoupeným a vlastními silami vytvořeným nehmotným majetkem. Řešeno bylo i několik poměrně podrobných otázek, jako majetek s velmi nízkou hodnotou a přístup k právnímu vlastnictví ve srovnání s ekonomickým vlastnictvím. Přetrvávají rozdílné pohledy na další oblasti jako je způsob nakládání se zásadními opravami poškozeného majetku. Diskuse a analýza ze strany podskupiny i hlavní pracovní skupiny představuje hodnotný vstup a východisko konečného návrhu Komise, avšak zohlednit bude nutné i vstupy původem mimo pracovní skupinu.

Hlavní otázka, na kterou existují rozdílné pohledy, se týká volby mezi odpisy jednotlivých aktiv a sdružováním do skupin (pooling). Odpisy jednotlivých aktiv vyžadují, aby byla při nákupu odhadnuta životnost každého aktiva a toto pak jednotlivě odepisováno po dobu životnosti. V praxi si vedou správci daně využívající tuto metodu podrobné tabulky aktiv a jejich životnosti. Provádění odpisů na základě sdružování předpokládá, že všechna aktiva v jedné skupině mají společnou „životnost“, a odepisuje se tedy tato skupina, nikoliv jednotlivá aktiva. Je to mnohem jednodušší, protože správa nemusí udržovat podrobné tabulky jednotlivých aktiv a odhadované životnosti, i když to může být méně přesné. Možnost řady skupin si podle názoru Komise zaslouží další prozkoumání jako možné kompromisní řešení.

**Komise je přesvědčena o tom, že sdružování je pro CCCTB výhodnější, protože je jednoduché a účinné, a domnívá se, že kompromis založený na malém počtu skupin by měl být možný. Jednoduchost a účinnost jsou základními cíli CCCTB, přičemž nutná harmonizace řady existujících vnitrostátních tabulek uvádějících životnost několika tisíc jednotlivých odpisovaných položek by představovala velmi obtížný a časově náročný úkol, který by i v případě rychlého provedení nepřispěl ani k jednoduchosti, ani k účinnosti. Sdružování dále nabízí dodatečnou výhodu v tom, že řeší i řadu souvisejících otázek, jako je poskytnutí daňové úlevy při prodeji určitých aktiv („odložení zdanění“), které přístup jednotlivě odpisovaných položek neřeší.**

## Rezervní fondy, rezervy, opravné položky a závazky

Poskytnutí daňového odpočtu ve chvíli vytvoření rezervy namísto čekání na vznik skutečného výdaje „pouze“ přesouvá odpočet, takže potenciální ztráta výnosů na straně správce daně je „pouze“ časovou hodnotou brzkého uznání odpočtu. V současnosti však ve členských státech funguje široká paleta postupů a některé potenciální rezervy, například ty související s náklady na odstranění následků znečištění životního prostředí, by mohly být v poměru k základu daně určitého subjektu vysoké.

S ohledem na definice byl dosaženo výrazného pokroku, přičemž se značně spoléhalo na stávající definice dostupné v rámci IAS/IFRS, jako jsou například definice v tom smyslu, že „rezervy jsou závazky s nejistým načasováním či výší“ a „závazky jsou současné závazky podniků vyplývající z minulých událostí“. Sladění rozdílných metodik poskytování daňových odpočtů používaných ve členských státech se však ukázalo jako obtížné. Komise se domnívá, že dva hlavní diskutované přístupy (rezervy obecně daňově neodpočitatelné se seznamem daňově odpočitatelných výjimek anebo rezervy obecně daňově odpočitatelné se seznamem daňově neodpočitatelných výjimek) nejsou v takovém rozporu, v jakém se zdají být. Obě techniky by měly vést ke stejným výsledkům za předpokladu, že základní definované zásady týkající se toho, co má být odpočitatelné, jsou totožné. **Komise dává přednost koncepci spočívající ve vytvoření obecné definice daňově odpočitatelných rezerv podepřené seznamem neodpočitatelných výjimek, jelikož to se zdá být nejefektivnějším způsobem dalšího postupu.**

Konkrétně vynesly diskuse o rezervách na náklady odstranění následků znečištění životního prostředí na světlo jednu ze situací, kdy by byla společnost ze zákona povinna na základě „nedaňových“ právních předpisů vytvořit určité rezervy. Zdá se, že na odborné úrovni nyní existuje obecný souhlas s tím, že bude nezbytná určitá míra vzájemného uznání vnitrostátních právních požadavků, což má zásadní dopad i mimo politiku životního prostředí například tehdy, když určité výdaje vzniknou v důsledku vnitrostátních právních předpisů. S ohledem na rezervy se zdá, že toto splňuje zásadu „schopnosti zaplatit“ v tom smyslu, že odklad uznání rezervy na náklady na odstranění následků do doby vzniku nákladů – což může být až po ukončení provozu – může danou společnost zanechat bez zisků, z nichž by za odstranění „zaplatila“.

Projednávání tohoto tématu ovlivnily i další nedaňové úvahy. Například v případech, kdy spolu finanční účetní závěrky a daňové účetní závěrky úzce souvisí a tyto účetní závěrky „dvojího účelu“ se využívají i pro účely jiné, jako je například definování částky, které lze distribuovat jako dividendy mezi akcionáře, se změny stávající praxe mohou v některých členských státech zdát jako problematické. **Cílem CCCTB však není harmonizovat právní předpisy mimo těch souvisejících s výpočtem základu daně. Je proto nezbytné věnovat péči zajištění toho, že tyto „nedaňové“ úvahy nezískají na přílišné důležitosti.** Například by mělo být možné definovat rezervy představující zisk k rozdělení na úrovni členského státu takovým způsobem, aby bylo daňové řešení v rámci CCCTB buď uznáno, nebo neuznáno v závislosti na přístupu jednotlivých členských států k možnému rozdělení rezerv.

## **Zdanitelný příjem**

Práce na definování strukturního prvku „zdanitelný příjem“ začala v září 2005. Byly identifikovány tři hlavní faktory: definice příjmu, definice výdajů a metodická otázka způsobu provádění výpočtů.

S ohledem na příjem se jedna z prvních otázek týkala toho, zda činit rozdíl mezi příjmem z podnikatelské činnosti a příjmem z nepodnikatelské činnosti. Ačkoliv nebyly učiněny žádné pevné závěry, v rámci pracovní skupiny existuje poměrně malá podpora takovému rozdělování. Obecně vzato existují mezi vnitrostátními základy daně zřejmé podobnosti, ale otázka je složitější při úvahách týkajících se podrobných transakcí. Například otázka načasování týkající se bodu, kdy má být transakce uznána jako uskutečněná, je zvlášť složitá. Vnitrostátní občanské právo v současnosti obecně nabízí řešení, avšak v rámci CCCTB nebude nutně možné spoléhat se na vnitrostátní občanské právo, protože by to mohlo vést k rozdílům: jemné podrobnosti občanského práva nebyly napříč EU harmonizovány. Práce týkající se kapitálových výdajů a odpisů nabídne užitečný referenční bod pro další pokračování diskuse.

Podobné otázky existují v souvislosti s výdaji a bude tedy důležité zajistit konzistentnost definic příjmů a výdajů, protože je jasné, že výdaj jedné společnosti obecně představuje příjmovou položku jiné společnosti. V této souvislosti je třeba zaměřit zvláštní pozornost na řešení dlouhodobých smluv. Poskytování a využívání služeb představuje na rozdíl od zboží další „podsoubor“ transakcí, jejichž vhodné definice je třeba dohotovit.

Nakonec bude nutné vyřešit metodickou otázku způsobu provádění výpočtů. Zde je otázkou, do jaké míry provádět formální referenci na počáteční a závěrečné rozvahy, a zda by toto mělo být hlavním ohniskem výpočtu příjmu anebo by to měl být spíše výkaz zisků a ztrát, který je primárním zdrojem informací. V tomto ohledu se bude řešit koncepce daňové rozvahy a otázka, zda by měla tvořit součást CCCTB. To do jisté míry souvisí s otázkou daňové a účetní závislosti. Jelikož neexistuje žádný společný soubor pravidel pro tvorbu finanční účetní závěrky, tak v případě, že rozvaha tvoří primární součást výpočtu daně, bude možná nutné, aby součástí CCCTB byla konkrétní pravidla definující prvky „daňové“ rozvahy.

## **Mezinárodní aspekty**

Daňové systémy jednotlivých členských států zahrnují pravidla daňového řešení příjmů plynoucích společnostem, které mají sídlo na jejich územích, ve třetích zemích i daňového řešení příjmů plynoucích společnostem, které nemají sídlo na jejich území (společnostmi se sídlem ve třetích zemích), vzniklého na daném území. S cílem vyhnout se dvojímu zdanění členské státy tradičně uzavírají dvoustranné úmluvy o zamezení dvojího zdanění se třetími zeměmi, aby zajistily soubor pravidel pro určování zdaňovacích práv. Takové úmluvy v současnosti existují i mezi členskými státy EU. Po zavedení CCCTB budou ty druhé méně důležité, ale pokud CCCTB nezavedou všechny členské státy, vyvstane řada otázek mezi těmito státy a státy „CCCTB“. V této fázi se však práce zaměřuje na zkoumání otázek s předpokladem, že CCCTB zavedou všechny členské státy.

Pečlivě se zkoumá územní působnost CCCTB. Protože o konsolidovaný základ se „podělí“ jednotlivé členské státy, je zvláště důležité zajistit, aby byla zavedena rozhodná definice územního rozsahu CCCTB – „waters edge“ – která bude uplatnitelná napříč EU a kterou lze přijmout s minimálním dopadem na stávající úmluvy o zamezení dvojího zdanění se třetími zeměmi. Z dlouhodobého hlediska možná bude žádoucí určité vylepšení úmluv, avšak Komise by ráda zajistila fungování CCCTB co možná nejvíce v rámci stávajících úmluv.

Práce je stále ve fázi identifikace hlavních otázek, ale je jasné, že tato oblast má zásadní důležitost pro úspěch CCCTB. Zvláště důležité bude například zajistit, aby členské státy mohly i nadále chránit svůj podíl na základu daně proti potenciálnímu úbytku a vyhnout se situaci, kdy by ztráty třetích zemí mohly být importovány do oblasti CCCTB, zatímco zisky by zůstaly mimo ni. Zároveň platí, že pokud má CCCTB přinést očekávané přínosy, bude nezbytné provést určité úpravy stávajících přístupů jednotlivých členských států s cílem nabídnout jednotný základ k „dělbě“ mezi členskými státy.