

DANUŠE NERUDOVÁ

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

Čtvrté,
aktualizované
a doplněné
vydání



Wolters Kluwer

HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ
ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE

DANUŠE NERUDOVÁ

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

4., aktualizované a doplněné vydání



Wolters Kluwer

Vzor citace: NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.
4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014, 336 s.

KATALOGIZACE V KNIZE – NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Nerudová, Danuše

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie / Danuše Nerudová. – 4., aktualiz. a dopl. vyd. – Praha : Wolters Kluwer, 2014. – (Daňová řada)

Anglické resumé

ISBN 978-80-7478-626-6 (brož.)

336.22:340.137 * 336.227.1 * 336.225 * 336.221.4 * (4)

– daňová harmonizace – země Evropské unie

– dvojí zdanění – země Evropské unie

– správa daní – země Evropské unie

– daňové systémy – země Evropské unie

336.1/.5 – Veřejné finance [4]

Lektorovali: prof. Ing. Věra Kubátová, CSc.
prof. Ing. Jan Široký, CSc.

© doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D., 2014

ISBN: 978-80-7478-626-6 (brož.)

ISBN: 978-80-7478-627-3 (pdf)

ISBN: 978-80-7478-628-0 (mobi)

OBSAH

Zkratky	13
Úvod	15
1 Vymezení pojmů	17
1.1 Daňová harmonizace	17
1.2 Daňová koordinace	21
2 Prameny evropského daňového práva	22
2.1 Vývoj evropské integrace	22
2.2 Lisabonská smlouva	23
2.3 Orgány Evropské unie	24
2.4 Právní akty	25
3 Daňová harmonizace a konkurence	27
3.1 Škodlivá daňová soutěž	31
3.2 Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků (BEPS)	36
4 Vývoj harmonizačního procesu	38
4.1 Harmonizace nepřímých daní	41
4.2 Harmonizační proces daně z přidané hodnoty	45
4.2.1 Strukturální harmonizace	45
4.2.2 Harmonizace sazeb	53
4.3 Harmonizační proces akcízů	60
4.3.1 Energetické produkty a elektrická energie	62
4.3.2 Alkohol a alkoholické nápoje	68
4.3.3 Tabák a tabákové výrobky	71

4.4 Možnosti jednotného zdanění finančního sektoru	
v Evropské unii	75
4.4.1 Daň z finančních transakcí	76
4.4.2 Daň z finančních aktivit	78
4.4.3 Původní návrh směrnice na zavedení daně z finančních transakcí	81
4.4.4 Nový návrh směrnice na zavedení daně z finančních transakcí	82
4.5 Harmonizace přímého zdanění	83
4.5.1 Společný konsolidovaný korporátní základ daně	92
4.5.1.1 Základní pravidla	93
4.5.1.2 Definice společností	95
4.5.1.3 Definice dlouhodobých aktiv	97
4.5.1.4 Definice základu daně	95
4.5.1.5 Oceňování	98
4.5.1.6 Odpisování dlouhodobého majetku	99
4.5.1.7 Kompenzace ztrát	102
4.5.1.8 Skupiny pro konsolidaci	102
4.5.1.9 Metody konsolidace	112
4.5.1.10 Rozdělování konsolidovaného základu daně	112
4.5.1.11 Správa daně	115
4.5.2 Legislativa v oblasti přímých daní	116
4.5.2.1 Směrnice o fúzích	117
4.5.2.2 Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech	119
4.5.2.3 Arbitrážní konvence	122
4.5.2.4 Daňový balíček	122
4.5.2.5 Směrnice o zdaňování úspor	123
4.5.2.6 FATCA	125
4.5.2.7 Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích	127
4.5.3 Role judikatury Soudního dvora Evropské unie v procesu harmonizace přímých daní	129
4.5.3.1 Případ Schumacker č. C-279/93	131
4.5.3.2 Případ Vestergaard č. C-55/98	131
4.5.3.3 Případ Gerritse č. C-234/01	132
4.5.3.4 Případ Saint-Gobain č. C-307/97	133
4.5.3.5 Případ Lankhorst-Hohorst GmbH č. C-324/00	134
4.5.3.6 Případ Marks & Spencer plc. č. C-446/03	135
4.5.3.7 Případ D č. C-376/03	136
4.5.3.8 Případ Denkavit C-170/05	137

4.5.3.9	Případ Harribo a Salinen C-436/08 a C-437/08	138
4.5.3.10	Případ Jiří Sabou C-276/12	138
4.5.4	Evropská společnost	140
4.5.4.1	Charakteristika evropské společnosti	141
4.5.4.2	Daňové aspekty evropské společnosti	146
4.5.4.3	Role evropské společnosti v harmonizačním procesu	151
4.5.5	Evropská družstevní společnost	151
4.5.5.1	Charakteristika evropské družstevní společnosti	152
4.5.5.2	Daňové aspekty evropské družstevní společnosti	156
4.5.5.3	Role evropské družstevní společnosti v harmonizačním procesu	157
4.5.6	Evropská společnost s ručením omezeným jako alternativa pro malé a střední podniky	157
4.6	Daňová správa v Evropské unii	159
4.6.1	Spolupráce v oblasti správy daně z přidané hodnoty	163
4.6.2	Spolupráce v oblasti správy spotřebních daní	168
4.6.3	Spolupráce v oblasti přímého zdanění	170
4.6.4	Spolupráce v oblasti vymáhání pohledávek	171
4.7	Konvence k zamezení dvojího zdanění v Evropské unii	172
4.7.1	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	175
4.7.1.1	Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	176
4.7.1.2	Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	178
4.7.2	Model OECD 178	
4.7.2.1	Struktura modelu OECD	179
4.7.3	Model OSN	183
4.7.3.1	Struktura modelu OSN	184
4.7.4	Model USA	186
4.7.5	Model OECD a OSN ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR	186
4.7.6	Historie a současnost smluv o zamezení dvojího zdanění a území ČR	213
5	Daňové soustavy členských zemí Evropské unie	218
5.1	Belgie	218
5.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	218
5.1.2	Příspěvky na sociální zabezpečení	221
5.1.3	Daň z příjmů právnických osob	222
5.1.4	Daň z přidané hodnoty	223

5.2 Bulharsko	223
5.2.1 Daň z příjmů fyzických osob	223
5.2.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	224
5.2.3 Daň z příjmů právnických osob	225
5.2.4 Daň z přidané hodnoty	226
5.3 Dánsko	226
5.3.1 Daň z příjmů fyzických osob	226
5.3.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	228
5.3.3 Daň z příjmů právnických osob	228
5.3.4 Daň z přidané hodnoty	229
5.4 Estonsko	229
5.4.1 Daň z příjmů fyzických osob	229
5.4.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	230
5.4.3 Daň z příjmů právnických osob	231
5.4.4 Daň z přidané hodnoty	231
5.5 Finsko	232
5.5.1 Daň z příjmů fyzických osob	232
5.5.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	233
5.5.3 Daň z příjmů právnických osob	234
5.5.4 Daň z přidané hodnoty	234
5.6 Francie	235
5.6.1 Daň z příjmů fyzických osob	235
5.6.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	238
5.6.3 Daň z příjmů právnických osob	239
5.6.4 Daň z přidané hodnoty	240
5.7 Chorvatsko	240
5.7.1 Daň z příjmů fyzických osob	240
5.7.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	242
5.7.3 Daň z příjmů právnických osob	242
5.7.4 Daň z přidané hodnoty	242
5.8 Irsko	243
5.8.1 Daň z příjmů fyzických osob	243
5.8.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	245
5.8.3 Daň z příjmu právnických osob	246
5.8.4 Daň z přidané hodnoty	247
5.9 Itálie	248
5.9.1 Daň z příjmů fyzických osob	248
5.9.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	250
5.9.3 Daň z příjmů právnických osob	250
5.9.4 Daň z přidané hodnoty	251

5.10 Kypr	251
5.10.1 Daň z příjmů fyzických osob	251
5.10.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	253
5.10.3 Daň z příjmů právnických osob	253
5.10.4 Daň z přidané hodnoty	254
5.11 Litva	254
5.11.1 Daň z příjmů fyzických osob	254
5.11.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	256
5.11.3 Daň z příjmů právnických osob	256
5.11.4 Daň z přidané hodnoty	257
5.12 Lotyšsko	258
5.12.1 Daň z příjmů fyzických osob	258
5.12.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	259
5.12.3 Daň z příjmů právnických osob	259
5.12.4 Daň z přidané hodnoty	261
5.13 Lucembursko	261
5.13.1 Daň z příjmů fyzických osob	261
5.13.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	264
5.13.3 Daň z příjmů právnických osob	264
5.13.4 Daň z přidané hodnoty	265
5.14 Maďarsko	266
5.14.1 Daň z příjmů fyzických osob	266
5.14.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	268
5.14.3 Daň z příjmů právnických osob	268
5.14.4 Daň z přidané hodnoty	269
5.15 Malta	270
5.15.1 Daň z příjmů fyzických osob	270
5.15.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	272
5.15.3 Daň z příjmů právnických osob	272
5.15.4 Daň z přidané hodnoty	273
5.16 Německo	273
5.16.1 Daň z příjmů fyzických osob	273
5.16.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	276
5.16.3 Daň z příjmů právnických osob	276
5.16.4 Daň z přidané hodnoty	277
5.17 Nizozemí	277
5.17.1 Daň z příjmů fyzických osob	277
5.17.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	280
5.17.3 Daň z příjmů právnických osob	280
5.17.4 Daň z přidané hodnoty	281

5.18 Polsko	282
5.18.1 Daň z příjmů fyzických osob	282
5.18.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	284
5.18.3 Daň z příjmů právnických osob	284
5.18.4 Daň z přidané hodnoty	285
5.19 Portugalsko	285
5.19.1 Daň z příjmů fyzických osob	285
5.19.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	288
5.19.3 Daň z příjmů právnických osob	288
5.19.4 Daň z přidané hodnoty	289
5.20 Rakousko	289
5.20.1 Daň z příjmů fyzických osob	289
5.20.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	292
5.20.3 Daň z příjmů právnických osob	293
5.20.4 Daň z přidané hodnoty	294
5.21 Rumunsko	295
5.21.1 Daň z příjmů fyzických osob	295
5.21.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	296
5.21.3 Daň z příjmů právnických osob	297
5.21.4 Daň z přidané hodnoty	297
5.22 Řecko	298
5.22.1 Daň z příjmů fyzických osob	298
5.22.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	299
5.22.3 Daň z příjmů právnických osob	300
5.22.4 Daň z přidané hodnoty	300
5.23 Slovensko	300
5.23.1 Daň z příjmů fyzických osob	300
5.23.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	303
5.23.3 Daň z příjmů právnických osob	303
5.23.4 Daň z přidané hodnoty	304
5.24 Slovinsko	304
5.24.1 Daň z příjmů fyzických osob	304
5.24.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	306
5.24.3 Daň z příjmů právnických osob	307
5.24.4 Daň z přidané hodnoty	307
5.25 Španělsko	308
5.25.1 Daň z příjmů fyzických osob	308
5.25.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	310
5.25.3 Daň z příjmů právnických osob	311
5.25.4 Daň z přidané hodnoty	312

5.26 Švédsko	312
5.26.1 Daň z příjmů fyzických osob	312
5.26.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	314
5.26.3 Daň z příjmů právnických osob	315
5.26.4 Daň z přidané hodnoty	316
5.27 Spojené království	316
5.27.1 Daň z příjmů fyzických osob	316
5.27.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	318
5.27.3 Daň z příjmů právnických osob	319
5.27.4 Daň z přidané hodnoty	320
Abstract	321
Použitá literatura	323
Věcný rejstřík	329

POUŽITÉ ZKRATKY

BGN	– bulharský lev
BEPS	– Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků
CCCTB	– společný konsolidovaný základ daně
CYP	– kyperská libra
ČR	– Česká republika
ČSSR	– Československá socialistická republika
DEM	– německá marka
DKK	– dánská koruna
DPH	– daň z přidané hodnoty
ECOFIN	– Rada ministrů financí a hospodářství (The Economic and Financial Affairs Council)
EHS	– Evropské hospodářské společenství
ES, Společenství	– Evropská společenství
EU, Unie	– Evropská unie
EP	– Evropský parlament
ESUO	– Evropské společenství uhlí a oceli
EUR	– euro
EUROATOM	– Evropské společenství pro atomovou energii
FATCA	– Foreign Account Tax Compliance Act
FFI	– Foreign Financial Institution
GATT	– General Agreement on Tariffs and Trade (Všeobecná dohoda o clech a obchodu)
HDP	– hrubý domácí produkt
HUF	– maďarský forint
IRS	– Internal Revenue Service
Komise	– Evropská komise
LTL	– litevský litas

LVL	– lotyšský lit
Modelová smlouva OECD	– Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění z příjmů a majetku
např.	– například
nařízení č. 1453/2003	– nařízení Rady č. 1453/2003, o statutu Evropské družstevní společnosti
NDR	– Německá demokratická republika
OECD	– Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OEEC	– Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (později OECD)
OJ	– Official Journal of the European Union (úřední věstník EU)
OSN	– Organizace spojených národů
popř.	– popřípadě
Rada	– Rada Evropské unie
RVHP	– Rada vzájemné hospodářské pomoci
s.	– strana
SCE	– evropská družstevní společnost (Societas Cooperativa Europaea)
SE	– evropská společnost (Societas Europaea)
SEK	– švédská koruna
SEU	– Smlouva o Evropské unii
SFEU	– Smlouva o fungování Evropské unie
SME	– malé a střední podniky, společnosti
SSSR	– Svaz sovětských socialistických republik
SP	– stálá provozovna
zákon o DPH	– zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
zákon o spotřebních daních	– zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Úvod

Publikace „Harmonizace daňových systémů zemí EU“, čtvrté vydání, přináší čtenáři komplexní výklad problematiky daňové harmonizace, která je po vstupu České republiky do Evropské unie velmi aktuální i pro české daňové subjekty, neboť její výsledky se promítají i do české daňové legislativy. Cílem této knihy je poskytnout čtenáři ucelený pohled na harmonizační proces a jeho jednotlivé fáze včetně analýzy harmonizačních opatření – směrnic. Popis současného stavu je podán na pozadí historického přehledu jednotlivých, ne vždy úspěšných, snah a pokusů o daňovou harmonizaci a nastíněny jsou i možné varianty budoucího vývoje. Snahou je vedle nezbytnosti harmonizace také naznačit její úskalí a složitost vyplývající z difference daňových systémů členských zemí.

Kniha je proto rozdělena do pěti částí – první se věnuje základnímu vymezení pojmů, druhá pak pramenům evropského daňového práva. Třetí část se zabývá problematikou daňové harmonizace a konkurence a nově v kontextu aktuálního globálního boje daňových správ s daňovými úniky věnuje pozornost i problematice BEPS¹. Čtvrtá část knihy přináší popis harmonizačního procesu v oblasti přímého a nepřímého zdanění. Jednotlivé kapitoly jsou věnovány historickému vývoji, legislativě, vzrůstajícímu vlivu judikatury Soudního dvora Evropské unie v procesu harmonizace, dále novým „jednotným formám“ podnikání v Evropské unii – evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. V reakci na světovou ekonomickou a finanční krizi a její dopady do daňové politiky Evropské unie je zařazena kapitola mapující nejnovější vývoj v oblasti možnosti jednotného zdaňování finančního sektoru v Evropské unii a dále taktéž kapitola pojednávající o novém nástroji pro výměnu informací – FATCA. Velká pozornost je věnována návrhu textu směrnice o společném konsolidovanému základu daně (CCCTB), v jehož rámci jsou podrobně rozebírány definice a odpisování dlouhodobého majetku, metody konstrukce základu daně, možnosti kompenzace ztrát a v neposlední řadě mechanismus alokace základu daně mezi jednotlivé členské státy. Nově jsou taktéž diskutována úskalí a nejasnosti vyplývající z mnohdy nejednoznačných ustanovení návrhu směrnice.

¹ Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků.

Pátá část publikace představuje problematiku smluv o zamezení dvojího zdanění. Kniha se věnuje problematice jednotného „evropského modelu“ smluv o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy EU a explikaci multilaterálních a bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Kapitola se rovněž zabývá na českém knižním trhu ojedinělou analýzou smluv o zamezení dvojího zdanění, uzavřených Českou republikou, a jejími odchylkami od Modelové smluvy OECD. Součástí kapitoly je i podrobný přehled historického vývoje smluv o zamezení dvojího zdanění na území České republiky.

Poslední část knihy pak provází čtenáře daňovými systémy všech ostatních členských států, nově včetně Chorvatska. Představovány jsou jednotlivé systémy zdaňování příjmů právnických i fyzických osob včetně systémů sociálního zabezpečení. Zmíněn je i systém daně z přidané hodnoty se zdůrazněním zejména registračních prahů k DPH.

Práním autorky je, aby tato kniha přispěla čtenáři ke snadnější orientaci v problematice daňové harmonizace a globálních trendů v oblasti daňové koordinace a daňové politiky, aby přispěla k hlubšímu pochopení jejich kořenů, budoucích trendů a zejména, aby umožnila čtenáři vytvořit si vlastní názor na to, zda je daňová harmonizace pro hladké fungování jednotného evropského trhu skutečně potřeba.

Ačkoliv se Evropské komisi v oblasti nepřímého zdanění podařilo dosáhnout vysokého stupně daňové harmonizace, vyšší harmonizace či koordinace v oblasti přímého zdanění stále představuje výzvu. Na základě zkušeností s přijímáním směrnic v daňové oblasti a především na základě zkušeností s pravidlem jednotnosti členské státy napjatě očekávají, zda snaha o harmonizaci zdanění finančního sektoru prostřednictvím posílené spolupráce bude úspěšná. Výsledek této snahy bude mít zcela jistě zásadní vliv na budoucí mapu daňové harmonizace v Evropské unii.

Čtvrté, aktualizované a doplněné vydání publikace je součástí výsledků výzkumu v rámci projektu GA ČR č. 13-21683S „Kvantifikace dopadů zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na příjmovou stránku rozpočtu České republiky“.

Brno, červenec 2014

autorka

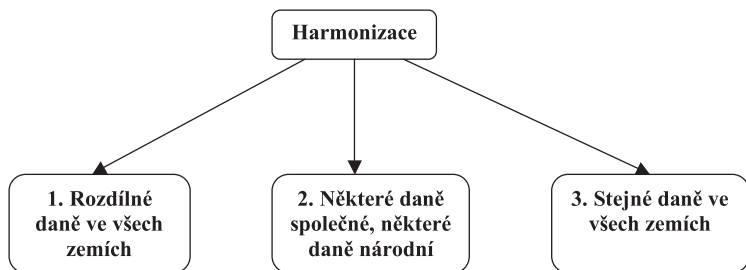
Vymezení pojmů

1.1 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje **proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel**. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze² (harmonizační proces nemusí nutně projít všemi třemi fázemi – může např. skončit pouze harmonizací základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné):

- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- harmonizace daňové sazby.

Vezmeme-li ve spojení s daňovou harmonizací v úvahu nejrůznější souvislosti jako aplikované daně, daňové základy, daňové sazby a způsob daňové administrativy, můžeme daňovou harmonizaci rozlišit na několik úrovní³:



Úroveň daňové harmonizace, kdy všechny země aplikují rozdílné daně, můžeme dále následovně rozdělit na situace, kdy:

- **harmonizace neexistuje** – tzn. neexistují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a neexistuje ani spolupráce na administrativní úrovni,

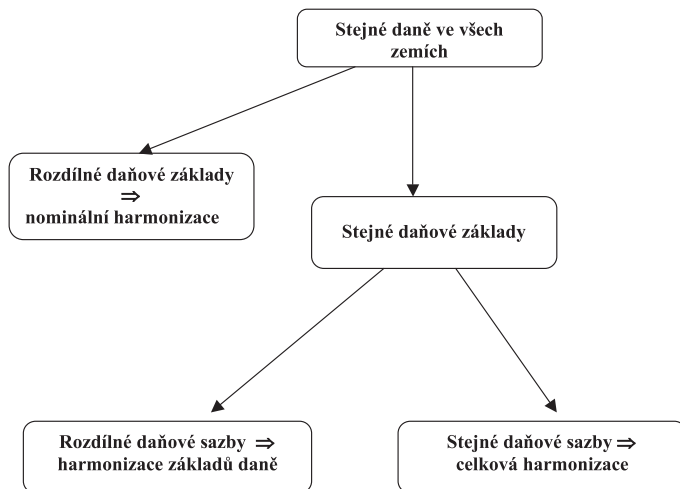
² Viz KUBÁTOVÁ, K. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7–8, s. 27.

³ Viz SIMON, J. Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation? *Bulletin for international fiscal documentation*, June 2000, Vol. 54, No. 6, p. 263–269.

- **existuje tzv. mírná harmonizace** – tzn. existují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a existuje i další spolupráce na administrativní úrovni.

Při úrovni harmonizace, kdy země užívají pro některé daně společná ustanovení a pro jiné daně ustanovení národního charakteru, užíváme pojem **dílčí harmonizace**.

Úroveň harmonizace, kdy jsou ve všech zemích uplatňovány stejné daně, můžeme dále následovně členit na situace, kdy existují:



V daňové teorii je tedy **celková harmonizace** definována jako výsledek **harmonizace strukturální** (tzn. harmonizace struktury daňového systému)⁴ a **harmonizace daňových sazeb**.

Daňovou harmonizaci lze také chápat jako proces (tedy prostředky k dosažení daného cíle) i výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. V rámci procesu daňové harmonizace je jako cíl v Evropských společenstvích definováno **zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování**⁵.

Budeme-li tedy daňovou harmonizaci považovat za prostředky, jimiž lze dosáhnout jednotného trhu, můžeme pak dále harmonizaci rozdělit na:

- **pozitivní,**
- **negativní.**

⁴ Např. strukturální harmonizace v oblasti spotřebních daní – všechny země Evropských společenství uplatňují spotřební daň z energie, alkoholu a alkoholických nápojů a spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků.

⁵ Viz článek 9394 Smlouvy o Evropských společenstvích.

Pozitivní harmonizaci představuje proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které užívá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem pozitivní harmonizace je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. Jedná se tedy o nejlepší způsob dosažení fungujícího jednotného trhu. V současnosti je však pro Evropskou komisi obtížné postupovat cestou pozitivní harmonizace, neboť tato vyžaduje jednomyslnost⁶.

Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Soudního dvora EU⁷, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury SDEU, nikoliv na základě přijatých směrnic či nařízení. Negativní harmonizaci nelze považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť **nevytváří stejná pravidla** pro všechny členské státy (na základě judikatury je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému státu, který je účastníkem daného případu). V judikatuře SDEU není také stanoveno, jakým způsobem má být daňové ustanovení změněno, proto výsledkem negativní harmonizace nikdy nemůže být stav, kdy budou ve všech členských zemích platit stejná pravidla.

Např. rozsudek č. C-234/01 ve věci Gerritse, kdy SDEU nařídil Německu, aby umožnilo i nerezidentům uplatňovat výdaje v případě, kdy se jejich příjem daní srážkovou daní (neboť jinak dochází k jejich diskriminaci oproti rezidentům). Rozsudek ale nestanovuje, jakým způsobem by mělo Německo výše uvedené nerezidentům umožnit. Výsledkem tedy je, že s účinností od ledna 2005 Německo tuto možnost zavedlo, ovšem další členské státy (vyjma Rakouska) nikoliv.

Negativní harmonizace tedy nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Navrhování harmonizačních pravidel znamená totiž přijímat politická rozhodnutí, což není úkolem SDEU. Soudní dvůr Evropské unie nemůže v oblasti sbližování daňových systémů nahradit ani Evropskou radu ani Evropskou komisi.

S ohledem na aktuální vývoj v oblasti daňové harmonizace lze dále definovat harmonizaci jako:

- **přímou,**
- **nepřímou.**

Přímou harmonizací se rozumí klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo – tedy prostřednictvím daňových směrnic. **Nepřímá harmonizace** je chápána jako snaha o dosažení harmonizace

⁶ Pozitivní harmonizace je prosazována prostřednictvím legislativních nástrojů (směrnice, nařízení atd.), přijetí těchto opatření je podmíněno jednomyslností, tj. souhlasem všech členských zemí.

⁷ European Court of Justice, dále jen SDEU.

určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva – např. obchodního. V současné době lze tuto nepřímou harmonizaci vysledovat zejména v oblasti zdaňování společností (tj. daně z příjmů právnických osob), kde stále více začíná být viditelná snaha o harmonizaci daňového základu prostřednictvím harmonizace účetnictví (povinnost účtovat dle IFRS⁸) a obchodního práva.

Podíváme-li se na harmonizaci z hlediska teritoriálního, lze dále harmonizaci rozdělit na:

- **vertikální,**
- **horizontální.**

Vertikální harmonizaci se rozumí harmonizace daňových systémů, jež jsou uvalovány různými stupni státní samosprávy. Klasickým příkladem je model USA – zde by vertikální harmonizace znamenala harmonizaci národního daňového systému s federálním daňovým systémem.

Horizontální harmonizace představuje harmonizaci národních daňových systémů (obecně daňových systémů uvalovaných stejným stupněm samosprávy). Konkrétně tedy v rámci Evropské unie probíhá horizontální harmonizace, neboť se jedná o harmonizaci, jejímž cílem je odstraňování rozdílů mezi jednotlivými národními daňovými ustanoveními.

Z hlediska daňového systému jako celku, lze ještě identifikovat daňovou harmonizaci:

- **celkovou,**
- **dílčí.**

Celkovou harmonizaci v tomto ohledu chápeme jako celkovou harmonizaci daňového systému – tzn. všech ustanovení daňového systému, zatímco **dílčí harmonizace** představuje pouze harmonizaci vybraných (dílčích) ustanovení daňového systému. Cestou dílčí harmonizace se vydala Evropská komise v oblasti korporativního zdaňování – snahou je harmonizovat zejména ta ustanovení, která způsobují bariéry ve fungování jednotného vnitřního trhu⁹.

Vztáhneme-li tedy definici daňové harmonizace na proces probíhající v Evropských společenstvích, pak lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňovány taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav.

⁸ Mezinárodní účetní standardy (International Financial and Reporting Standards).

⁹ Podrobněji viz dále.

1.2 Daňová koordinace

V souvislosti s pojmem daňová harmonizace je nutno zmínit se i o daňové koordinaci, která představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů¹⁰. V rámci těchto smluv jsou vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů, a to zejména v oblastech škodlivé daňové konkurence¹¹. Úkolem daňové koordinace je také zajistit vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů jednotlivých států. Daňová koordinace zahrnuje mnohem širší oblasti v přizpůsobování než daňová harmonizace. Lze říci, že zahrnuje jakékoliv přizpůsobení daňového systému jednoho státu druhému. Daňová koordinace na rozdíl od daňové harmonizace nevede k jednotnosti daňových systémů. Daňová koordinace neprobíhá pouze v Evropských společenstvích nebo zónách volného obchodu, ale také v mezinárodních organizacích jako je OECD, OSN či Mezinárodní měnový fond.

¹⁰ Viz KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006.

¹¹ Viz ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008.

Prameny evropského daňového práva

2.1 Vývoj evropské integrace

Evropská integrace je založena na třech základních smlouvách. Konkrétně se jedná o Smlouvu o založení Evropského společenství uhlí a oceli (dále jen ESUO), která byla podepsána dne 18. dubna 1951, dále o Smlouvu o založení Evropského společenství pro atomovou energii (dále jen EUROATOM) podepsanou dne 25. března 1957 a o Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství (dále jen EHS) podepsanou taktéž 25. března 1957. Výše uvedené smlouvy byly později doplněny a nahrazeny dalšími.

Jako první vstoupil 1. července 1987 v platnost tzv. Jednotný evropský pakt, který mimo jiné představil platformu pro koordinaci zahraniční politiky a redefinoval společný trh jako vnitřní trh bez hranic a stanovil termín pro dokončení jednotného vnitřního trhu na 31. prosince 1992.

Za čtvrtou základní smlouvu lze považovat Smlouvu o Evropské unii (dále jen SEU), která byla podepsána 7. února 1992, s účinností od 1. listopadu 1993. Na jejím základě došlo ke změně názvu z Evropského hospodářského společenství na Evropské společenství. Na základě SEU Evropská unie postrádala samostatnou právní subjektivitu a v přeneseném slova smyslu tvořila budovu, která měla tři základní pilíře:

- první pilíř – Společenství,
- druhý pilíř – společnou zahraničně bezpečnostní politiku,
- třetí pilíř – spolupráci mezi jednotlivými členskými zeměmi v oblasti justice a vnitra.

K novelizaci SEU došlo podpisem Amsterodamské smlouvy v roce 1997, s účinností od 1. ledna 1999. Ačkoliv přinesla na 140 změn a došlo k přečíslování článků SEU, do evropského integračního procesu nepřinesla žádné změny.

V roce 2001 došlo k podpisu smlouvy z Nice (smlouva vstoupila v platnost 1. února 2003), bez níž by nemohlo dojít k rozšíření Evropské unie, neboť tato smlouva zakotvila rozdělování hlasovacích práv mezi členské státy, počty členů Evropského parlamentu na jednotlivé členské země a omezila velikost Evropské komise.

K dalším změnám zakládajících smluv došlo v souvislosti s šesti akty o přistoupení při rozšiřování. Jednalo se o Spojené království, Irsko a Dánsko v roce 1973, Řecko v roce 1981, Španělsko a Portugalsko v roce 1986, Rakousko, Finsko a Švédsko v roce 1995, Polsko, Českou republiku, Maďarsko, Slovensko, Litvu, Lotyšsko, Slovinsko, Estonsko, Kypr a Maltu v roce 2004 a Bulharsko a Rumunsko v roce 2007.

2.2 Lisabonská smlouva

V roce 2000 byla přijata Evropskou radou v Nice deklarace o budoucnosti Unie. Cílem deklarace byla snaha o institucionální reformu, a to ve třech krocích – zahájit debatu o budoucnosti Evropské unie, sněm o institucionální reformě a v roce 2004 uspořádat mezivládní konferenci. Obsahovou náplní sněmu bylo především vyřešit problematiku rozdělení práv, zjednodušení smluv, role národních parlamentů a statutu Listiny základních práv. Sněm ukončil práci v červenci 2003 předložením návrhu ústavního textu. V roce 2004 se konala mezivládní konference, kde se představitelé členských států shodli na konečné verzi ústavní smlouvy, nicméně i přesto celá řada parlamentů členských států podminila ratifikaci konáním referenda.

V referendech, která se konala, odmítli text ústavní smlouvy občané Francie a Nizozemí, což vedlo k přehodnocení textu. Nakonec se členské státy shodly na revizi, že smlouva nebude mít charakter ústavy, tzn. nebude obsahovat články o evropské vlajce, hymně a odkazy na evropskou identitu či tradici. Nicméně i takto revidovaný text byl odmítnut v dalším referendu, a to v Irsku v roce 2007. Nakonec byla smlouva v Irsku přijata v opakovaném referendu v roce 2009.

Lisabonská smlouva byla podepsána 13. prosince 2007, v platnost vstoupila 1. prosince 2009. Dle této smlouvy je Evropská unie založena na novelizované Smlouvě o Evropské unii a Smlouvě o fungování Evropské unie (dále jen SFEU), která nahrazuje Smlouvu o založení Evropského společenství. Obě smlouvy mají stejnou právní sílu. Dle článku 1 Smlouvy o Evropské unii, Unie nahrazuje Evropské společenství a je jeho nástupcem. Lisabonská smlouva přinesla i změny v orgánech EU – viz subkapitola 2.3.

Po přijetí Lisabonské smlouvy se **primární právo Evropské unie** skládá ze Smlouvy o Evropské unii, Smlouvy o fungování Evropské unie a jejich protokolů, včetně Listiny základních práv, která má stejnou právní sílu jako zmíněné smlouvy. **Sekundární právo Evropské unie** tvoří rozhodnutí institucí, které ustavují smlouvy. Tvoří jej tedy nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska.

2.3 Orgány Evropské unie

Jak již bylo uvedeno výše, přijetí Lisabonské smlouvy přineslo změny v orgánech Evropské unie, které vymezuje Smlouva o Evropské unii v článku 13. Institucionální rámec Evropské unie utváří následujících sedm orgánů:

- Evropský parlament,
- Evropská rada,
- Rada,
- Evropská komise,
- Soudní dvůr Evropské unie,
- Evropská centrální banka a
- Účetní dvůr.

Jako poradní orgány pro Evropský parlament, Radu a Evropskou komisi definuje Smlouva o Evropské unii Hospodářský a sociální výbor a Výbor regionů.

Po přijetí Lisabonské smlouvy byla role **Evropského parlamentu** (dále jen EP) v legislativním procesu výrazně posílena. Funkce Evropského parlamentu se dají rozdělit na legislativní, rozpočtové a dohledné. Na základě Amsterodamské smlouvy existovaly v EP tři odlišné procesy – spolurozhodování, spolupráce a konzultace. Článek 294 SFEU však proces spolurozhodování mění na tzv. **řádný legislativní postup**. V tomto případě má EP největší vliv, neboť jedná jako zákonodárce spolu s Radou. Procesy spolupráce a konzultace jsou zahrnuty do tzv. **speciálního legislativního postupu**, v jehož rámci musí Rada jednotlivé návrhy Evropské komise před samotným hlasováním konzultovat s EP. EP vykonává dohlednou moc nad Evropskou komisí, neboť tato musí odpovídat na jeho otázky, obhajovat návrhy a prezentovat výroční zprávy o činnosti. EP se skládá ze 751 poslanců členských států, kteří jsou voleni na funkční období pěti let.

Evropská rada získala statut orgánu na základě přijetí Lisabonské smlouvy. Tato se skládá z hlav členských států a předsedů vlád členských států, prezidenta a prezidenta Evropské komise. Setkává se nejméně dvakrát ročně a definuje všeobecný politický směr a priority EU.

Hlavním úkolem **Rady** je vykonávat rozpočtové a legislativní funkce. Rada se skládá ze zástupců jednotlivých členských států a zajišťuje koordinaci hospodářských politik. Rada se setkává v nejrůznějších formách – např. Rada ministrů zemědělství, Rada ministrů dopravy nebo ECOFIN – Rada ministrů financí a hospodářství. Systém hlasování v Radě představuje kvalifikovanou většinu a je založen na principu dvojí většiny. Rozhodnutí Rady potřebuje podporu 55 % členských států (v současnosti 15 z 27), která představuje minimálně 65 %

evropské populace. Blokující menšinu musí tvořit alespoň čtyři členské státy, aby bylo zabráněno situaci, kdy by mohl návrh např. blokovat pouze jeden nejlidnatější stát EU. Tento nový systém hlasování bude zaveden s účinností od roku 2014. I když Lisabonská smlouva rozšířila okruh oblastí, o kterých se hlasuje systémem kvalifikované většiny, nadále zůstává v platnosti, že o daňových věcech musí být rozhodnuto jednomyslně.

Evropská komise představuje výkonný orgán. Má výlučné právo iniciace – tzn. předkládá návrhy nových legislativních norem, vydává stanoviska a doporučení. Evropská komise plní taktéž dozorovou funkci – zajišťuje, aby členské státy plnily závazky vyplývající z SEU. V této souvislosti má Evropská komise právo iniciovat řízení, v jehož poslední fázi může žalovat členský stát až u Soudního dvora EU.

Soudní dvůr Evropské unie má zajišťovat interpretaci a aplikaci práva vyplývajícího z SEU. Soudní dvůr Evropské unie zahrnuje jednak Soudní dvůr a Všeobecný soud (dříve soud prvního stupně). Soudní dvůr má sídlo v Lucemburku a skládá se z jednoho soudce za každý členský stát a osmi generálních advokátů. V roce 2004 byl Radou ustaven nový soudní orgán – Tribunál, který je integrální součástí Soudního dvora.

Evropská centrální banka taktéž získala statut orgánu po přijetí Lisabonské smlouvy. Jejím úkolem je ve spolupráci s národními centrálními bankami tvořit Evropský systém centrálních bank. Primárním cílem je zachování cenové stability.

Cílem **Účetního dvora** je přezkoumávat příjmy a výdaje Evropské unie. Je oprávněn vykonávat audit v jednotlivých členských státech.

Na základě článku 13 SFEU plní **Hospodářský a sociální výbor** a **Výbor regionů** poradní funkci ve vztahu k EP a Radě. Hospodářský a sociální výbor se skládá ze zástupců zaměstnavatelů, zaměstnanců a dalších zástupců společnosti, a to především ze socio-ekonomické, veřejné, profesní a kulturní oblasti. Výbor regionů se skládá ze zástupců regionálních a místních samospráv a jejich úkolem je především přeshraniční spolupráce.

2.4 Právní akty

Sekundární právo Evropské unie je tvořeno normativními právními akty, které vydávají orgány Evropského společenství. Orgány, které jsou zmocněné k přijímání aktů, jsou Rada, Rada společně s Evropským parlamentem, případně s Evropskou komisí, popř. sama Evropská komise. Vykonavatelem je pak příslušný členský stát pod dohledem Evropské komise. Normativní právní akty jsou zakotveny v článku 288 SFEU, který rozlišuje mezi nařízením, směrnicí, rozhodnutím, doporučením a stanoviskem. Zatímco směrnice, nařízení a rozhodnutí mají závazný

efekt, doporučení a stanoviska nikoliv. Článek 289 SFEU dále vymezuje, že nařízení, směrnice a rozhodnutí jsou přijímány v rámci tzv. řádného legislativního procesu, tzn. Evropský parlament je přijímá společně s Radou na návrh Evropské komise.

Nařízení je obecně a přímo závazný právní akt, který se vztahuje na všechny účastníky integrace. Ihned po schválení se stává součástí právních systémů členských států. Pokud je nařízení v rozporu se zákony členských států, má toto nařízení přednost. Nařízení má přímý účinek, tzn. lze se ho domáhat jako práva členského státu. Tento právní akt je nástrojem unifikace a užívá se v případech, kde je třeba dosáhnout jednoty v obsahu a formě zákona. Nařízení se publikují v Úředním věstníku ES a mají konstitutivní účinek. Výše uvedené právní akty jsou užívané zejména v oblastech jako společná zemědělská politika, hospodářská soutěž nebo společné celní tarify.

Směrnice představuje právní akt, který zavazuje zúčastněné státy provést ve svém právním řádu k jednotnému datu určité změny tak, aby si právo jednotlivých států neodporovalo a poskytovalo srovnatelnou úroveň ochrany. Tento právní akt je nástrojem harmonizace právních řádů – jakmile jsou směrnice schváleny, jsou členské státy povinny je provést vnitrostátní právní normou do svého právního řádu. Směrnice ponechává členským státům možnost volby druhu a způsobu zahrnutí do národního práva, ale zavazuje členské státy, pokud jde o dosažení stanoveného cíle. Právě směrnice jsou nástrojem, který se užívá při harmonizaci daňových soustav.

Rozhodnutí jako právní akt je závazné, vztahuje se pouze na členské státy, firmy nebo jednotlivce, jimž je adresováno. Účinnost nabývá rozhodnutí okamžikem oznámení. Nemá obecnou platnost a nemusí být převáděno do národního práva (rozhodnutí použila Evropská komise např. pro dohled nad ochranou hospodářské soutěže v EU).

Stanoviska a doporučení jsou právně nezávazná, mají pouze politickou váhu. V praxi předcházejí přijetí závazných aktů, neboť Evropská komise volí jako formu regulace doporučení a teprve v případě nutnosti reguluje pomocí nařízení a směrnic.

Daňová harmonizace a konkurence

V Evropských společenstvích se o potřebě daňové harmonizace začíná mluvit již od počátku integračních snah, tedy od 60. let minulého století. Prvotní postoje k daňové harmonizaci byly velice ambiciózní, plánem byla nejen strukturální harmonizace, ale i harmonizace daňových sazeb. Později, po částečném selhání implementace harmonizačních opatření se o daňové harmonizaci začalo uvažovat pouze v úzké spojitosti s jednotným vnitřním trhem a jeho hladkým fungováním. Evropská komise tedy přehodnotila své prvotní ambiciózní plány a od celkové harmonizace se odklonila. Naopak cílem, zejména v oblasti korporativního zdaňování, se stala dílčí harmonizace – tzn. harmonizace ustanovení, jež bránila hladkému fungování vnitřního trhu.

Přesto však i nadále dochází k názorovým střetům, zda je výhodnější zachovat daňovou konkurenci (tj. situaci, kdy existují odlišné daňové systémy a odlišné daňové sazby, jejichž prostřednictvím se státy snaží přilákat do země daňové základy), či se snažit o daňovou harmonizaci, a to nejen z pohledu Evropských společenství jako celku, ale i z pohledu jednotlivých členských zemí.

Prvním faktorem hovořícím proti harmonizaci daní v Evropských společenstvích je potřeba zachování maximální **fiskální autonomie**. V souvislosti s měnovou unií je role národních centrálních bank omezena, neboť jejich pravomoci částečně převzala Evropská centrální banka. Členským zemím tedy pro zásahy do ekonomiky zbyly nástroje fiskální (představující především daně a úroveň vládních výdajů), a proto by jejich užívání mělo být maximálně autonomní, aby se státy měly možnost vyrovnávat s ekonomickými šoky¹². Z tohoto důvodu není harmonizace žádoucí, neboť z hlediska příjmů státních rozpočtů omezuje fiskální politiku¹³.

Dalším, ještě důležitějším důvodem pro negativní postoj k daňové harmonizaci je skutečnost, že daňové sazby odpovídají preferencím a specifikům jednotlivých

¹² Výkyvy v hospodářském cyklu lze regulovat právě pomocí tzv. vestavěných stabilizátorů, za které jsou považovány zejména přímé daně důchodového typu (progresivní daně). V případě, kdy dochází k recesi v hospodářském cyklu, progresivní daně zmírňují pokles poptávky (poplatníci mají nižší příjem, odvádí nižší daně, a tedy velikost jejich disponibilního příjmu tak klesá pomaleji). Naopak v době hospodářského růstu tato progresivní daň snižuje růst poptávky (poplatníci mají vyšší příjem, odvádí vyšší daně, což má za následek, že velikost jejich disponibilního příjmu roste pomaleji).

¹³ TYKVOVÁ, T. Harmonizace daní. *Ekonom*, 1998, č. 44, příloha, s. II–III.

členských států. Jedná se především o státy, které uplatňují vyšší sazbu daně z přidané hodnoty a u nichž výběr této daně tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů (konkrétně se jedná např. o Dánsko, Belgie či Španělsko). Specifika tohoto typu není možno při harmonizaci zohlednit. Případná harmonizace by u daných států vyvolala velmi silný tlak na příjmové stránky státních rozpočtů (způsobila by výrazný pokles těchto příjmů).

Daňová konkurence sama o sobě může vést k tzv. spontánnímu harmonizačnímu efektu – tedy ke spontánnímu sblížení sazeb, a proto není nutné harmonizovat daně uměle¹⁴. Tento efekt se může projevit např. mezi dvěma sousedními státy v případě daně z přidané hodnoty. Obyvatelé jedné členské země mohou jezdit nakupovat zboží do sousední členské země, která aplikuje nižší sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen DPH), neboť z tohoto důvodu je zboží pro obyvatele sousední členské země levnější. Tato skutečnost pak mezi sousedními zeměmi způsobí tzv. spontánní harmonizační efekt – spontánní sblížení daňových sazeb.

O existenci spontánního harmonizačního efektu lze ovšem spekulovat. Rozdílné sazby DPH jsou v členských státech aplikovány od samého počátku zavedení společného systému nepřímého zdanění, a i přesto se doposud spontánní harmonizační efekt neprojevil, což je patrné z tabulky č. 7 (viz subkapitola 4.2.2). Důvodem může být skutečnost, že výše popsany spontánní harmonizační efekt v oblasti DPH má spíše lokální charakter, týká se pouze příhraničních oblastí, a proto obchodníci raději tlačí své zisky snižováním cen, než aby vytvářeli tlak na vládu ke snižování sazeb. Navíc, protože se jedná pouze o příhraniční oblasti (rozdíly v sazbách nejsou tak velké, aby bylo pro obyvatele ze vzdálenějších oblastí ekonomicky výhodné jezdit nakupovat do sousední země), pokles výnosu z výběru DPH¹⁵ je pouze zanedbatelný, a proto není vláda nucena snižovat daňové sazby.

Dalším argumentem, který může vyvrátit mýtus o tom, že měnová unie a jednotný trh vyžaduje daňovou harmonizaci, je příklad Spojených států amerických (dále jen USA). Ačkoliv se jedná o území s daleko vyšším stupněm integrace, než jaký panuje v rámci Evropských společenství, daňové systémy jednotlivých států se liší. Existence odlišných daňových systémů v rámci USA nijak nedeforuje tržní prostředí.

Daňová konkurence generuje zodpovědnou daňovou politiku s nižším daňovým zatížením podnikatelských subjektů, která vytváří příznivé prostředí pro vyšší ekonomický růst¹⁶. Bez daňové soutěže se totiž vlády mohou chovat

¹⁴ HAMAEEKERS, H. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. *European Taxation*, 1993, Vol. 33, No. 1, p. 25–27.

¹⁵ Pokles výnosu z výběru daně v důsledku snížení prodeje (obyvatelé nakupují v sousední zemi).

¹⁶ MITCHELL, J. The Global Tax Police: Europe's Tax Harmonization is a Smokerscreen to Raise Taxes. *Capitalism Magazine*, 8. 1. 2002, p. 1–5.

stejně jako monopol – uvalovat nadměrné daně¹⁷. Daňová konkurence tedy vede k poklesu, nikoliv k růstu daňových sazeb.

Mobilita kapitálu umožňuje poplatníkům velmi jednoduše přesouvat kapitál do zemí s nižšími daňovými sazbami. Z tohoto důvodu je daňová soutěž velmi významným faktorem přispívajícím k liberalizaci světové ekonomiky, neboť vytváří tlak na snižování daní a snižování vládních výdajů.

Nižší daně v rámci daňové konkurence nemusí nutně vést k poklesu výběru daně, naopak mohou vést ke zvýšení daňových základů. V celkovém efektu tedy nedochází k poklesu příjmů státního rozpočtu, a tudíž nedochází ani k tvorbě či zvyšování deficitu státního rozpočtu.

Negativní stránky harmonizace lze shrnout do následujících bodů:

- **harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám** – bez konkurenčního tlaku vlády raději stanoví vyšší daňové sazby, tzn. harmonizace nevytváří tlak na výdajové stránky rozpočtů,
- **harmonizace způsobuje pomalejší růst ekonomiky** – vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční kapitál,
- **harmonizace nezabraňuje nadměrné expanzi ve veřejném sektoru,**
- **harmonizace zasahuje do národní suverenity členských států,**
- **harmonizace může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí,** které aplikují vyšší sazby daně a u nichž výnos z harmonizované daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu,
- **harmonizace představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí.**

Vedle argumentů hovořících v neprospěch daňové harmonizace ovšem také existují důvody, které hovoří jednoznačně pro daňovou harmonizaci. Často se v podstatě jedná o protiargumenty.

Prvním důvodem je skutečnost, že ačkoliv je obecně konkurence považována za faktor, který zvyšuje tržní efektivnost, neboť umožňuje nejlépe alokovat volné zdroje, v případě daňové konkurence tomu tak není¹⁸. V situaci, kdy se jedná o tržní selhání, konkurence není schopna efektivní alokaci zajistit. V případě daní hovoříme o tržním selhání, neboť daňový poplatník za zaplacenou daň neobdrží ekvivalentní hodnotu, a tudíž pro něj není zajímavé platit daň v zemi, kde využívá veřejných služeb. Daňová soutěž tedy vede k restrikci veřejného sektoru. V extrémním případě by mohla vést až k úplnému zrušení daně.

¹⁷ Stejně tak jako v tržní struktuře monopolu jsou ceny vyšší než v dokonalé konkurenci, v případě daňové harmonizace s jednotnými daňovými sazbami jsou daňové sazby stanoveny výše než při daňové konkurenci.

¹⁸ KUBÁTOVÁ, K. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7–8, s. 2–7.

Daňová konkurence může vést k následujícím skutečnostem:

- zvyšuje se daňové zatížení nemobilních faktorů, a to především práce, a naopak se snižuje daňové zatížení vysoce mobilních faktorů, zejména kapitálu;
- vede k nevhodné struktuře vládních výdajů, neboť vláda poskytuje nejrůznější pobídky, subvence a podpory, aby přilákala kapitál.

Daňová konkurence může snižovat daňové základy jiných zemí a deformovat efektivní alokaci kapitálu a služeb¹⁹. Snižování daní tedy zvyšuje relativní konkurenceschopnost státu, v jejímž důsledku pak dochází k přílivu zboží, kapitálu a kvalifikované pracovní síly do státu s nízkými daňovými sazbami. Negativním efektem u ostatních států je nejen snížení příjmů státních rozpočtů, ale i ekonomického růstu.

Daňová konkurence, zejména v oblasti korporativního zdaňování, neumožňuje společnostem podnikajícím v Evropských společenstvích plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje²⁰. Proto je v oblasti zdaňování společností nezbytný alespoň určitý stupeň daňové harmonizace²¹. V případě strukturální daňové harmonizace v této oblasti (tzn. sjednocení konstrukce základu daně korporací) totiž neexistuje rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou daně²². V této situaci by nedocházelo k asymetrickým informacím, neboť informace o skutečném daňovém zatížení by byly dostupné nejen nadnárodním korporacím, ale i malým a středním podnikům. Tato skutečnost má velmi významný vliv, neboť by umožnila společnostem podnikajícím na jednotném trhu plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje, což by v konečném důsledku vedlo ke zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu EU.

Dále daňová konkurence může vést k neefektivnímu poskytování veřejných služeb²³. Tato neefektivnost spočívá zejména v rozsahu redistribučních programů²⁴. Proto je daňová konkurence vnímána negativně zejména politickými stranami, které zdůrazňují úlohu redistribučních programů. V této souvislosti je ovšem nutno uvést, že daňová konkurence ve veřejném sektoru může zabránit nadměrné expanzi²⁵.

¹⁹ EDWARDS, Ch. – RUGY, V. International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government. *Cato Institute*, Policy Analysis No. 431, 12. 4. 2002.

²⁰ Společnosti tak nemohou zvyšovat svou konkurenceschopnost.

²¹ RANDZIO-PLATH, J. Tax Coordination in the Enlarged European Union. *EC Tax Review*, 2004. Vol. 13, No. 4, p. 128.

²² Sazba daně zohledňující veškeré operace užívané v jednotlivých členských státech k transformaci hospodářského výsledku na základ daně – tedy je srovnatelná.

²³ ZODROW, G. R. Tax Competition and Tax Coordination in the European Union. *International Tax and Public Finance*, 2003, vol. 10, No. 6, p. 651–671.

²⁴ Programy, které obyvatelům s nízkou kupní silou přerozdělují příjmy.

²⁵ Zabraňuje nadměrným nákladům veřejného sektoru.

Daňová konkurence jako taková je všeobecně považována za prospěšnou, neboť vytváří tlak na snižování vládních výdajů. Z pohledu Evropských společenství by tedy mohla zvyšovat celkovou konkurenceschopnost. Na druhé straně však může neomezená a neřízená daňová konkurence v oblasti mobilních faktorů ohrožovat daňové příjmy členských států. **Současnou daňovou konkurencí panující v Evropských společenstvích lze chápat spíše jako výsledek selhání harmonizačního procesu než záměr.**

Ačkoliv v oblasti přímého zdaňování lze hovořit v členských státech Evropských společenství o daňové konkurenci, ve vývoji systémů důchodových daní²⁶ bylo možno nalézt určité společné rysy, a to zejména v 80. a 90. letech minulého století. V těchto letech došlo v Evropských společenstvích ke změnám ve struktuře zdaňování, které byly způsobeny vývojem informačních technologií, změnami ve firemních strategiích, a zejména vývojem nadnárodních společností a liberalizací kapitálových trhů. Globalizace trhů vede k postupnému přesouvání daňového břemene z mobilních faktorů, jako je např. kapitál, na faktory nemobilní, především práci.

3.1 Škodlivá daňová soutěž

Kromě výše uvedených skutečností, které vedly ke strukturálním změnám v daňových systémech, existuje ještě jeden velmi podstatný faktor, kterým je samotná daňová konkurence panující mezi členskými státy. Jednotlivé země mezi sebou soutěží o mobilní faktory, v rámci konkurence jsou nuceny snižovat jejich daňové zatížení, které následně kompenzují růstem zdanění práce. Tento stav pak vede k přesunům kapitálu do zemí s nižším daňovým zatížením. V tomto případě hovoříme o tzv. **škodlivé daňové soutěži**²⁷, neboť princip platební schopnosti²⁸ nevede ekonomické subjekty k tomu, aby platily daně v zemi, ve které využívají veřejných služeb. Naopak se snaží platit daně v daňové jurisdikci²⁹ s nízkými sazbami a využívat veřejných služeb v daňové jurisdikci s vysokými sazbami, což paradoxně nakonec vede ke zhoršení situace všech zemí.

Dalším důvodem pro harmonizaci daní je existence externalit³⁰. Stát při tvorbě daňové soustavy nebere v úvahu vliv na jiné země. Ve skutečnosti ovšem

²⁶ Důchodový typ daně zdaňuje proměnlivý základ daně v čase – zejména příjem, dividendy, úroky nebo zisk (jedná se tedy o daně z příjmů).

²⁷ Harmful tax competition.

²⁸ Jedná se o princip spravedlivého zdanění, podle něhož mají mít poplatníci daně uloženy podle toho, jaká je jejich schopnost platit. Dále viz KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, 225 s.

²⁹ Příslušnost členského státu k vybírání příslušné daně.

³⁰ Činnost, která ovlivňuje pozitivně či negativně jiné subjekty, aniž tyto za ni musí platit nebo jsou za ni odškodňovány.

daňový systém působí i na příjmy jiných států a jejich obyvatel. Silné a velké státy mohou ovlivňovat světové ceny a vylepšovat vlastní směnné relace³¹. Dalším příkladem může být situace, kdy si stát zvolí takovou daňovou soustavu, aby chránila domácí průmysl.

Negativní stránky daňové soutěže můžeme shrnout následovně:

- **vede k přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci,**
- **vede k nevhodné struktuře vládních výdajů** – státy poskytují pobídky namísto investic, např. do veřejných služeb,
- **vede k neefektivnímu poskytování veřejných služeb,**
- **může vést k „ožebračování“ států** (společnosti platí daně v jurisdikci s nízkým daňovým zatížením³² a využívají veřejných služeb v jurisdikci s vysokým daňovým zatížením),
- **může deformovat toky finančních a reálných investic,**
- **neumožňuje efektivní alokaci zdrojů,**
- **neumožňuje plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje,**
- **v jejím rámci může docházet k ovlivňování světových cen v případech velkých a silných států.**

Jestliže je cílem daňové politiky Evropské komise hladké fungování jednotného trhu a zvýšení konkurenceschopnosti nejen subjektů na trhu, ale Evropské unie jako celku, můžeme si stanovit kritéria, která by měla splňovat ať již daňová harmonizace, či daňová konkurence. Hodnocení daňové harmonizace a soutěže dle stanovených kritérií je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka č. 1

Hodnocení daňové harmonizace a daňové soutěže		
Kritérium	Daňová harmonizace	Daňová soutěž
fiskální autonomie	ne	ano
stabilita příjmů státních rozpočtů	ne – daňové sazby odrážejí specifika členských států	ano – v zemích, kde dochází k odlivu kapitálu, ovšem ne
efektivnost veřejných výdajů	ne	ano

³¹ Poměr indexu vývozních cen k indexu dovozních cen – tedy „reálné“ podmínky, ve kterých země vyvážá a dováží produkty.

³² Studie Evropské komise Company Taxation in the Internal Market COM(2001) 582 final prokázala, že citlivost investic společností na rozdíl v sazbách korporativních daní má vzrůstající tendenci.

Hodnocení daňové harmonizace a daňové soutěže		
Kritérium	Daňová harmonizace	Daňová soutěž
zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu	ano	ne – 27 odlišných daňových systémů vede k dodatečným vyvolaným nákladům zdanění
nevhodná struktura vládních výdajů	ne	ano
nadměrné zdaňování nemobilních faktorů	ne	ano
plné využívání výhod spojených s jednotným trhem	ano	ne
efektivní alokace zdrojů	ano	ne
existence asymetrických informací	ne	ano
diference mezi nominální a efektivní sazbou daně	ne	ano
daňové sazby	vyšší	nižší
ekonomický růst	nižší	vyšší

Otázkami daňové soutěže (konkurence) a harmonizace se ovšem nezabývá jen Evropská unie, jedná se o celosvětový problém, který řeší i OECD. Tato organizace v roce 1998 vypracovala komplexní zprávu³³, která se zabývá problémem daňové konkurence. Studie identifikuje faktory, které jsou typické pro tzv. škodlivé preferenční daňové režimy³⁴ a daňové ráje. Škodlivé daňové režimy členských zemí OECD mohou být identifikovány dle následujících faktorů:

- tzv. „**ring fencing**“ – jedná se o situaci, kdy je preferenční daňový režim striktně oddělen od domácího trhu, domácí země před tímto režimem chrání svou ekonomiku (jedná se např. o situaci, kdy **režim explicitně či implicitně vyjímá rezidenty z možnosti poskytování výhod**, nebo je např. zakázáno působit na domácím trhu společností, které požívají daňových výhod),
- **velmi nízká či dokonce nulová efektivní sazba daně**³⁵,
- **nedostatek transparentnosti daňového systému**,
- **nedostatek efektivní výměny informací** (zejména o poplatnících, kteří požívají výhod),

³³ Viz Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, OECD, 1998.

³⁴ Režimy, které potenciálně mohou způsobovat škodlivou daňovou soutěž.

³⁵ Efektivní sazba daně je odlišná od nominální sazby. Jedná se o sazbu daně, které daňový poplatník skutečně čelí, zahrnuje v sobě všechny odlišnosti jednotlivých daňových systémů, je proto srovnatelnou veličinou.