

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

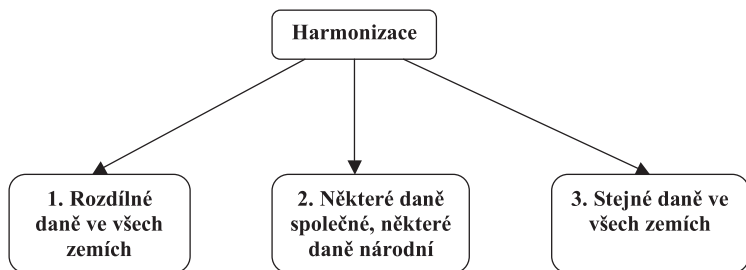
Vymezení pojmů

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,

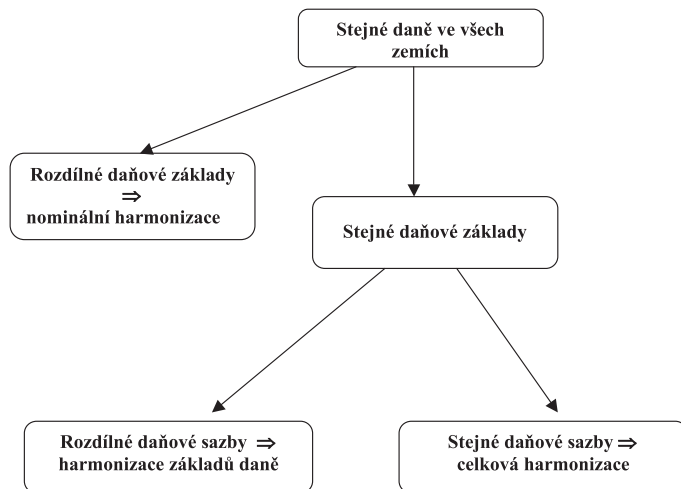
² Viz KUBÁTOVÁ, K. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7–8, s. 27.

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 popsaný spontánní harmonizační efekt v oblasti DPH má spíše lokální charakter, týká se pouze příhraničních oblastí, a proto obchodníci raději tlačují 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 nedeformuje 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 konkurenci 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.

- další faktory jako např. přístup ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, osvobození příjmů ze zdrojů v zahraničí od daně v zemi rezidentství poplatníka, umělá definice základu daně atd.

Na základě výše uvedených faktorů bylo identifikováno jako škodlivý daňový ráj 35 zemí. Dalších 47 zemí bylo označeno za potenciální škodlivé preferenční daňové režimy. OECD pokračovala vypracováním další zprávy v roce 2001 (tzv. progress report), kde již některé země byly vyřazeny, protože začaly spolupracovat. V roce 2004 následovala další zpráva, kdy se seznam snížil již na pouhých pět států. Výše nastíněný vývoj svědčí o velké snaze a úspěchu OECD v boji se škodlivou daňovou konkurencí. Aktuálně se v roce 2007 podařilo začít spolupracovat s Marshallovými ostrovy a Libérií. Na seznamu nespolupracujících zemí tedy zůstávaly tři státy – Andorra, Lichtenštejsko a Monako. Tyto země ovšem v roce 2009 odsouhlasily OECD standardy³⁶, což indikovalo snahu buď změnit domácí legislativu, nebo uzavírat dohody o výměně informací pro daňové účely. Proto byly v roce 2009 ze seznamu nespolupracujících daňových rájů odstraněny.

OECD ve své zprávě z roku 1998 nejen že identifikuje faktory škodlivé daňové konkurence, ale také navrhuje opatření, jež by měla pomoci odstranit ustanovení, která vedou ke škodlivé daňové soutěži. V rámci dokumentu OECD navrhuje k boji se škodlivou daňovou soutěží zavést jednak doporučení týkající se národní daňové legislativy, smluv o zamezení dvojího zdanění a v neposlední řadě také mezinárodní spolupráce v boji se škodlivou daňovou soutěží. Pro tento boj OECD doporučuje v národní legislativě následující:

- zavést CFC³⁷ pravidla, na jejichž základě se příjem zahraniční společnosti zdaňuje přímo, jako by se jednalo o příjem akcionáře – cílem je eliminovat zisk, který by mohl plynout poplatníkovi z odložení domácí daňové povinnosti,
- zavést FIF³⁸ pravidla, jejichž cílem je eliminovat zisky z investic do zahraničních investičních fondů, které jsou registrovány v daňově zvýhodněných lokalitách; v podstatě se jedná o doplněk k CFC pravidlům, neboť tato nejsou schopna postihnout situace, kdy poplatník nevlastní podstatnou účast na společnosti,
- omezování participation exemption³⁹,
- pravidla pro výměnu informací o zahraničních operacích rezidentů,

³⁶ Tzn. principy transparentnosti a výměny informací.

³⁷ Controlled Foreign Regime.

³⁸ Foreign Investment Fund.

³⁹ Osvobození příjmů z prodeje podílů na společnostech.

- při posuzování převodních cen používat princip tržního odstupu⁴⁰,
- možnost přístupu k bankovním informacím pro daňové účely.

Doporučení OECD v oblasti smluv o zamezení dvojího zdanění jsou následující:

- efektivní výměna informací,
- omezování poskytování výhod ze smluv subjektům a příjmům, jež by mohly konstituovat praktiky škodlivé daňové soutěže,
- aplikovat opatření proti daňovým únikům,
- spolupracovat při vymáhání daňových pohledávek,
- vypovědět uzavřené smlouvy se zeměmi, jež jsou považovány za daňové ráje, a neuzavírat nové.

V souvislosti s bojem se škodlivou daňovou konkurencí vzniklo na poli OECD v roce 2000 tzv. Globální fórum pro transparentnost a výměnu informací pro daňové účely. Členem pracovní skupiny jsou zástupci všech členských zemí OECD a dále zástupci Aruby, Bermud, Bahrajnu, Kajmanských ostrovů, Kypru, ostrova Man, Malty, Mauriciusu, Nizozemských Antil, Seychel a San Marina. Úkolem pracovní skupiny bylo vymyslet právní nástroj, který by mohl být použit k zavedení efektivní výměny informací. Výsledkem činnosti skupiny byla publikace standardů transparentnosti a výměny informací v roce 2002 prostřednictvím Modelové smlouvy o výměně informací ve věcech daňových⁴¹, a to jak v bilaterální, tak i v multilaterální podobě⁴². Standardy, které byly přijaty všemi zeměmi, které se účastní globálního fóra, jsou definovány následovně:

- existence mechanismu pro výměnu informací na vyžádání,
- dostupnost spolehlivých informací o bankách, vlastnících, účetních výkazech atd. a práva tyto informace získat a pravomoc tyto informace poskytnout na požádání,
- respektování pravidel ochrany, omezení a utajení při výměně informací.

Evropská komise při snaze omezovat škodlivou daňovou soutěž vychází z výše uvedených doporučení OECD. Konkrétní kroky Evropské komise v této oblasti budou dále popsány v jednotlivých kapitolách.

⁴⁰ Arm's length principles (ALP).

⁴¹ Text smluv je doplněn komentáři k jednotlivým ustanovením.

⁴² Model byl přijat v roce 2004 ministry G20, Čínou v roce 2005 a Komisí OSN pro mezinárodní spolupráci v daňových věcech v říjnu 2008.

3.2 Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků (BEPS)

V souvislosti s tím, jak roste propojenost světových ekonomik, nadnárodních korporací, a s rozvojem digitální ekonomiky, se společností otevírají další možnosti, jak minimalizovat daňové zatížení. Z výše uvedených důvodů se na půdě OECD rozeběhla iniciativa revize mezinárodních aspektů zdanění a v květnu 2013 při příležitosti setkání Rady OECD na ministerské úrovni bylo deklarací o erozi daňových základů a převodů zisků uloženo OECD, aby předložilo návrhy na:

- instrumenty, které by neutralizovaly efekty plynoucí z užívání hybridních entit,
- vylepšení pravidel pro převodní ceny, která by se více zaměřovala na specifické problémy, které v současnosti produkují „nechtěné“ efekty (s důrazem především na nehmotná aktiva),
- nová řešení týkající se zdaňování digitálního zboží a služeb,
- efektivnější pravidla pro zabránění daňovým únikům,
- pravidla pro nakládání s vnitroskupinovými finančními transakcemi (především v oblasti pravidel pro nízkou kapitalizaci),
- řešení pro efektivnější kontrolu škodlivých daňových režimů.

V červenci 2013 tedy OECD předložilo akční plán týkající se eroze základů daně a převodů zisku⁴³ (BEPS), který identifikuje 15 specifických akcí, které je třeba učinit, aby státy měly nástroje (ať již na národní, nebo mezinárodní úrovni) k adekvátní odpovědi na výše uvedené skutečnosti. Jedná se o následující akce:

- akce č. 1 – daňové výzvy v oblasti digitální ekonomie (lhůta září 2014),
- akce č. 2 – neutralizace efektů plynoucích ze zapojování hybridních nástrojů nebo entit do struktur (lhůta září 2014),
- akce č. 3 – posílení CFC pravidel (lhůta září 2015),
- akce č. 4 – zamezení eroze daňových základů prostřednictvím odpočtů a jiných finančních plateb (tzn. pravidla nízké kapitalizace) – lhůta do prosince 2015,
- akce č. 5 – efektivní boj proti škodlivým daňovým praktikám – zlepšení transparentnosti a požadování ekonomické přítomnosti v preferenčních jurisdikcích (lhůta prosinec 2015),
- akce č. 6 – zamezení zneužívání smluv o zamezení dvojího zdanění (září 2014),

⁴³ Action plan on base erosion and profit shifting.

- akce č. 7 – zamezení obcházení vzniku stálé provozovny (září 2015),
- akce č. 8 – zabránění nesprávně oceněným pohybům nehmotného majetku mezi členy nadnárodní skupiny (září 2015),
- akce č. 9 – zajistit, aby způsob tvorby převodních cen nebyl ovlivněn nevhodnou alokací rizik a kapitálu mezi členy skupiny (září 2015),
- akce č. 10 – stanovení pravidel pro ocenění vnitroskupinových transakcí, které mezi nezávislými společnostmi nastávají ojediněle (září 2015),
- akce č. 11 – zavedení metodiky ke sbírání analyzování dat o přijatých opatřeních BEPS (září 2015),
- akce č. 12 – požadovat na daňových poplatnících odkrytí struktur a uspořádání jako výsledku agresivních daňových opatření (září 2015),
- akce č. 13 – přehodnocení transfer pricing dokumentace (září 2014),
- akce č. 14 – zefektivnění mechanismu řešení mezinárodních daňových sporů (září 2015),
- akce č. 15 – vyvinutí multilaterálního nástroje, který by pomohl implementovat opatření, která budou vytvořena v rámci BEPS (prosinec 2015).

Vývoj harmonizačního procesu

Daňová politika patří od vzniku Evropských společenství k jedné z nejvíce citlivých složek vládní politiky, neboť ovlivňuje příjmy státních rozpočtů členských států, tvorbu cen a kupní sílu obyvatelstva.

Z právního hlediska byla daňová harmonizace zakotvena již ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. Článek 93 této smlouvy uvádí, že: *„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...“*.

Výše uvedený článek Smlouvy o Evropských společenstvích se týká pouze harmonizace nepřímého zdanění, neboť právě harmonizace daně z přidané hodnoty⁴⁴ a spotřebních daní⁴⁵ má největší vliv na jednotný trh.

Ačkoliv harmonizace přímých daní není přímo zakotvena v žádném článku, lze ji dovozovat nepřímo z článku 94, který stanovuje, že: *„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu“*.

Článek 95 pak uvádí, že harmonizace vyjmenovaná v článku 94 může být rozšířena tak, aby pokryla i fiskální ustanovení, vyžadující jednomyslnost.

Nepřímé zakotvení daňové harmonizace poté ještě můžeme vyvodit i z článku 175 odst. 2, který uvádí: *„[...] Rada přijme na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem, Hospodářským a sociálním výborem a Výborem regionů jednomyslně:*

a) předpisy fiskální povahy;

[...]

c) opatření významně ovlivňující volbu členského státu mezi různými energetickými zdroji a základní skladbou jeho zásobování energií.“

⁴⁴ Daň z přidané hodnoty jako všeobecná daň ze spotřeby ovlivňuje veškeré zboží a služby, které jsou na jednotném trhu obchodovány (je součástí jejich prodejní ceny).

⁴⁵ Spotřební daň je selektivní daň, ovlivňuje pouze vybrané zboží obchodované na jednotném trhu (opět je součástí jeho prodejní ceny).

Výše citované ustanovení je zejména východiskem pro harmonizaci spotřebních daní z energií.

Přijetí Lisabonské smlouvy⁴⁶ s platností od 1. prosince 2009 změnilo dvě zakládající smlouvy Evropské unie, a to Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství, kterou přejmenovává na **Smlouvu o fungování Evropské unie** (dále také SFEU). Texty článků týkajících se daňové oblasti byly převzaty v podstatě beze změn⁴⁷, došlo především k přečíslování výše uvedených článků⁴⁸.

Dalším článkem, který v sobě nepřímo zakotvuje daňovou harmonizaci a hraje velmi podstatnou roli zejména při **negativní harmonizaci**, je článek 184⁹ SFEU, který uvádí, že „[...] je zakázána jakákoliv diskriminace na základě státní příslušnosti“⁵⁰.

Posledním prvkem, který sám o sobě vede k daňové harmonizaci, jsou fundamentální svobody Evropských společenství. **Volný pohyb zboží**⁵¹ je založen na „[...]zákazu vývozních a dovozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem mezi členskými státy...“.

Volný pohyb pracovních sil⁵² zahrnuje „[...]odstranění jakékoliv diskriminace mezi pracovníky členských států na základě příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky“. Tato svoboda opět hraje velmi významnou roli při negativní harmonizaci.

Právo usazování⁵³ zakazuje „[...]omezování při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu na území druhého členského státu“. Právo na usazování také představuje významný faktor ovlivňující oblast negativní harmonizace korporativního zdaňování.

Volný pohyb kapitálu⁵⁴ mimo jiné zakazuje „[...]všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi“.

S postupným vývojem a prohlubováním ekonomické integrace Evropských společenství stále více rostla potřeba daňové harmonizace či alespoň koordinace. Současně s prohlubováním integrace ovšem také rostla obtížnost implementace

⁴⁶ 2007/C 306/01 (OJ 50/C 306).

⁴⁷ V čl. 93 (čl. 113 SFEU) a v čl. 175 (čl. 192 SFEU) došlo v souvislosti se změnou hlasovacích postupů v EU k vypuštění textu „Rada přijme na návrh Komise“ a nahrazení textem „Rada zvláštním legislativním postupem“.

⁴⁸ Článek 93 Smlouvy o ES je nově čl. 113 SFEU, článek 94 Smlouvy o ES je nově čl. 115 SFEU, článek 95 Smlouvy o ES je nově čl. 114 SFEU a článek 175 Smlouvy o ES je nově čl. 192 SFEU.

⁴⁹ Bývalý čl. 12 Smlouvy o ES.

⁵⁰ Výše uvedený princip zákazu diskriminace je základním východiskem daňové judikatury Soudního dvora Evropské Unie, jejímž prostřednictvím je v současnosti dosahováno sblížování daňových soustav, a to zejména v oblasti daní z příjmů.

⁵¹ Viz čl. 28 a 29 SFEU.

⁵² Viz čl. 45–48 SFEU.

⁵³ Viz čl. 49–55 SFEU.

⁵⁴ Viz čl. 63–66 SFEU.

daňových harmonizačních opatření. Počáteční snahy o celkovou harmonizaci daní se ukázaly jako utopie, a proto v průběhu integračního procesu přestala být daňová harmonizace cílem Evropské komise. Napříště začala sloužit pouze jako nástroj nezbytný k dosažení fungujícího jednotného trhu.

V současnosti má daňová harmonizace a koordinace v Evropské unii za úkol umožnit mezi členskými státy především volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb. Z výše uvedených důvodů sleduje v současnosti daňová politika zejména tři hlavní cíle:

- stabilitu daňové kapacity členských zemí,
- bezproblémové fungování jednotného trhu,
- podporu růstu zaměstnanosti.

Pro řešení těchto aktuálních problémů vznikl v dubnu 1996 nový, tzv. globální přístup k daňovým otázkám. Byla vytvořena tzv. High Level Group on Taxation (dále pokračuje jako Tax Policy Group – tzv. skupina pro daňovou politiku), jejímž úkolem je řešit aktuální problémy, které v současnosti reprezentuje především **škodlivá daňová soutěž**. V roce 1997 přijala Evropská rada tzv. **daňový balíček**, který představuje soubor opatření pro boj se škodlivou daňovou konkurencí, a dále opatření, jež by měla podporovat v rámci Evropských společenství daňovou koordinaci. Daňový balíček se snaží redukovat nerovnosti, které panují ve zdanění, současně však umožňuje členským státům provádět v daňových soustavách změny, které napomáhají zaměstnanosti. Obsahově se balíček skládá ze tří hlavních částí:

- tzv. smluvená pravidla pro zdaňování korporací (Code of Conduct for Business Taxation),
- opatření k dosažení vyššího stupně aproximace systémů zdaňování příjmů z úspor,
- dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

Kromě výše uvedených tří hlavních částí obsahuje balíček i tzv. komunitární pravidla pro uplatňování státní pomoci⁵⁵. Daňové systémy členských států musí tato pravidla pro poskytování státní pomoci respektovat.

V souvislosti se vznikem finanční krize a především řešení jejich následků byla na úrovni Evropské komise taktéž započata diskuse o možnosti zdanění finančního sektoru v Evropské unii⁵⁶, což představuje další oblast, ve které

⁵⁵ Fiscal State Aid Rules.

⁵⁶ Podrobněji viz kapitola Možnosti jednotného zdanění finančního sektoru EU.

Evropská unie uvažuje o harmonizaci či alespoň koordinaci, neboť celá řada členských států finanční sektor zdaňuje, nicméně podoba zdanění se v jednotlivých členských státech liší.

4.1 Harmonizace nepřímých daní

Snaha o harmonizaci daňových soustav od počátku velmi úzce souvisela s myšlenkou jednotného vnitřního trhu, neboť jeho vytvoření spočívalo zejména v odstranění bariér obchodu, které představovaly především rozdílné systémy nepřímého zdanění a rozdílné daňové sazby.

V Evropě byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění, proto Evropská komise musela zvážit, jaký systém pro harmonizaci nepřímého zdanění zvolí. Francie jako jediná uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce), všechny ostatní členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn. počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Kromě výše uvedených daňových systémů ještě všechny země uplatňovaly selektivní daně – daně uvalované pouze na vybrané produkty (akcízy, spotřební daně). Zdaňování v kumulativním kaskádovém systému daně z obratu je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka č. 2

Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně ⁽¹⁾			
	Cena před zdaněním v Kč	Daň 19% v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500,00	95,00	95,00
pila	1 000,00	190,00	190,00
výrobce parket	1 500,00	285,00	285,00
velkoobchod	2 000,00	380,00	380,00
maloobchod	2 500,00	475,00	475,00

(1) V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu je v každém výrobním či distribučním stupni jako daň odvedeno určité procento z hodnoty produktu (na rozdíl od DPH, kdy se sledují plnění na vstupu a výstupu). Ačkoliv je tedy systém z administrativního hlediska jednodušší, má jeden vážný nedostatek. **Kumulativní kaskádový systém daně z obratu způsobuje deformace tržního prostředí, neboť díky skutečnosti, že daňové zatížení roste přímo**

úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace, neboť jejich prostřednictvím mohou ovlivnit výšku daňového zatížení.

Systém daně z přidané hodnoty na rozdíl od kumulativního kaskádového systému daně z obratu nenutí výrobce či distributory k integraci, neboť v každém produkčním či distribučním stupni je státu odváděna stejně velká daň. Poďíváme se nyní na příklad z tab. č. 3 v systému daně z přidané hodnoty.

Tabulka č. 3

Vliv systému daně z přidané hodnoty na velikost daně ⁽¹⁾ v Kč				
	Cena bez daně v Kč	Daň 19% v Kč	Výpočet v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500,00	95,00		95,00
pila	1 000,00	190,00	190 – 95 =	95,00
výrobce parket	1 500,00	285,00	285 – 190 =	95,00
velkoobchod	2 000,00	380,00	380 – 285 =	95,00
maloobchod	2 500,00	475,00	475 – 380 =	95,00

(1) V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, **v systému daně z přidané hodnoty je daňové zatížení zcela nezávislé na délce výrobního či distribučního řetězce.**

Z hlediska daňové teorie se daň z přidané hodnoty řadí do kategorie všeobecných daní ze spotřeby. Záměrem je zdanit veškeré soukromé výdaje, proto je předmětem daně nejen zboží, ale i služby. Daň z přidané hodnoty se vztahuje i na služby, protože v některých případech je poskytování služeb blízkým substitutem zboží (např. nákup sekačky na trávu je substitutem služby poskytované zahradnictvími – posekání trávníku, nebo zakoupení pračky je substitutem služby, kterou poskytují prádelny a čistírny). Dále jsou služby předmětem daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že **ve vyspělých ekonomikách s růstem celkových příjmů občanů roste podíl výdajů připadajících na služby**⁵⁷ (tzn. občané s vyššími příjmy utratí za služby více než občané s nižšími příjmy).

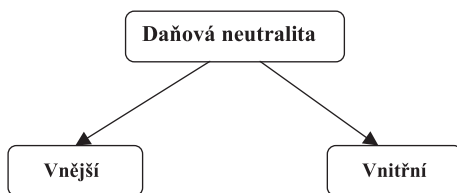
Dalším požadavkem, který zvolený systém nepřímého zdanění musí splňovat, je měřitelnost – **daň musí být měřitelná, aby daňové zatížení bylo rovnoměrné** (tedy aby dopadlo na všechny stejně). **To vše ovšem nemohl kumulativní kaskádový systém daně z obratu, který existoval v 60. letech**

⁵⁷ Např. člověk s vyššími příjmy raději nakoupí službu – posekání trávníku, než aby kupoval zboží – sekačku na trávu.

v členských státech Evropských společenství, zajistit⁵⁸. Daň musí být stanovena přesnou částkou ve formě procenta z prodejní ceny tak, aby bylo možno zachovat soulad mezi výdaji individuálních spotřebitelů a daňovým zatížením. U identických produktů je také nutno stanovit daň ve stejné výši (prodejní cena identických produktů by neměla být ovlivňována rozdílnými daňovými sazbami).

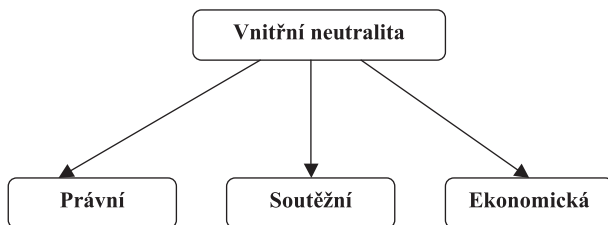
Dalším atributem daně z přidané hodnoty je její **nepřímý výběr**. Daň je plně přesouvána na spotřebitele a odráží se v prodejní ceně zboží a služeb. **Aplikace daně z přidané hodnoty na rozdíl od kaskádového systému daně z obrátu nenarušuje soutěž na trhu**, je tzv. neutrální. Velikost daňové povinnosti v tomto případě **nemůže být ovlivněna rozsahem vertikální či horizontální integrace**⁵⁹.

Daňovou neutralitu daně z přidané hodnoty lze dále rozdělit následovně:



Vnější neutralita je spojena s mezinárodními aspekty daně z obrátu. Vnější neutralita je zaručena v případě, že daň uvalovaná na dovozy nepřesahuje částku daně, která je uvalována na domácí zboží stejného druhu; částka vrácené daně u exportu se musí rovnat dani, která na ně byla uvalena.

Vnitřní neutralita (je spojena s neutralitou vnitřního trhu) je zaručena v případě, kdy jsou exporty od daně osvobozeny a na importy je uvalována daň ve stejné výši jako na domácí produkci. Vnitřní neutralitu lze dále rozdělit na:



Právní neutralita daně je zaručena, pokud existuje vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka, tedy pokud je daň měřitelná. Výše daně z obrátu musí být stanovena procentem z prodejní ceny, protože jen tak

⁵⁸ V kumulativním kaskádovém systému nelze výslednou daň přesně stanovit, neboť závisí na počtu subjektů, které vstupují do produkčního cyklu.

⁵⁹ Viz tab. č. 3.

lze zaručit, že daňové zatížení bude rovnoměrné. Je nutné zdůraznit, že **při aplikaci kumulativního kaskádového systému daně z obratu nemůže být právní neutralita nikdy dosažena**, neboť vertikální a horizontální integrací může docházet k redukci daně. Navíc daňové zatížení nelze přesně určit, neboť identické zboží může pocházet od různých producentů s odlišnými stupni integrace, a tudíž jeho daňové zatížení může být různé.

Soutěžní neutralita je zaručena, pokud daňové zatížení není závislé na míře vertikální či horizontální integrace. Pokud je daň stanovena procentem z prodejní ceny, podniky nemají důvod k tzv. daňovým integracím, a nedochází tedy k deformacím hospodářské soutěže.

Ekonomická neutralita je definována v úzké souvislosti s efektivní alokací výrobních zdrojů. Daňové sazby by tedy měly ovlivňovat tržní mechanismus co nejméně, aby mohlo docházet k efektivní alokaci zdrojů.

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu nezaručuje vnější ani soutěžní neutralitu. V případě, že je při exportu vracena vyšší částka než částka uvalené daně, bude zvýhodňován producent s delším výrobním řetězcem (porušení vnější neutrality). Výše uvedený systém může deformovat hospodářskou soutěž, neboť může docházet k protekcionismu (tedy ochraně domácí ekonomiky a diskriminování zahraničního zboží formou uvalování vyšší daně než na domácí produkty) a fiskálnímu dumpingu.

Shrňme si nyní vlastnosti jednotlivých systémů nepřímého zdanění. Charakteristika kumulativního kaskádového systému daně z obratu:

- přináší státu vyšší daňový výnos (i s nízkými sazbami daně lze dosáhnout relativně vysokého daňového výnosu – srov. tab. č. 2 a tab. č. 3),
- daňové sazby jsou výrazně nižší, neboť jsou uvalovány na hrubou hodnotu produkce,
- problematické zdaňování služeb,
- systém je méně administrativně náročný jak pro poplatníky, tak pro stát,
- systém nezaručuje soutěžní neutralitu – daňové zatížení roste s délkou produkčního a distribučního řetězce,
- nelze určit skutečnou výšku daně při dovozu, proto nelze zaručit vnější neutralitu.

Charakteristika systému daně z přidané hodnoty:

- v systému lze zaručit daňovou neutralitu,
- daňové sazby jsou výrazně vyšší, neboť jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu,

- systém je administrativně náročnější jak pro poplatníky, tak pro stát,
- bezproblémové zdaňování služeb,
- lze přesně určit výšku daně.

Všechny tyto skutečnosti vedly k tomu, že se Evropská komise rozhodla nejen nepřímé daně harmonizovat, ale také nahradit stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty (dále jen DPH)⁶⁰.

Systém daně z přidané hodnoty zvolený pro harmonizaci nepřímého zdanění umožňuje dva principy zdaňování. Prvním z nich je **princip země určení**⁶¹. Tento systém vyžaduje ekonomickou spolupráci, neboť bez ní by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže. Jednak z důvodu dvojího zdanění (zejména v situaci, kdy by bylo dováženo zboží ze země, která používá princip země původu – v zemi dovozu by tedy bylo zboží zdaněno podruhé na základě principu určení), a jednak z důvodu ovlivňování konkurenceschopnosti (v situaci, kdy země aplikují rozdílné daňové sazby). Z tohoto důvodu většina zemí (na základě GATT⁶²), které aplikují princip země určení, osvobozuje export od daně, a naopak zdaňuje dovoz, aby zabránila dvojímu zdanění.

Druhým principem je **princip země původu**, na jehož základě jsou produkty a služby zdaněny v zemi původu. Tento princip ovšem přepokládá jednotné daňové sazby, neboť jejich rozdíly mohou deformovat hospodářskou soutěž.

Taktéž systém spotřebních daní (akcíků), který je uplatňován v Evropských společenstvích, umožňuje zdaňování buď na principu země původu, nebo na principu země určení, stejně jako v případě systému daně z přidané hodnoty.

4.2 Harmonizační proces daně z přidané hodnoty

4.2.1 Strukturální harmonizace

V první fázi harmonizace v Evropských společenstvích se tedy jednalo především o zavedení jednotného systému nepřímého zdanění. Pokud by k harmonizaci tohoto systému nedošlo, nebyl by možný vznik společného trhu, neboť na základě rozdílných systémů nepřímého zdanění by na vnitřních trzích jednotlivých zemí docházelo k deformacím hospodářské soutěže.

⁶⁰ Viz tzv. ABC zpráva (ABC report) a Neumarkova zpráva (Neumark report), jež byly výsledkem činnosti několika pracovních skupin, jejichž úkolem bylo posoudit možnosti harmonizace nepřímého zdanění v rámci Evropských společenství.

⁶¹ Zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby.

⁶² Všeobecná dohoda o clech a obchodu (General Agreement on Tariffs and Trade).

Příklad

K deformaci hospodářské soutěže by docházelo např. tehdy, kdy by země aplikující systém daně z přidané hodnoty dovážela zboží ze země aplikující kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Při dovozu zboží z této země nelze určit přesnou výši daně, neboť tato záleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním řetězci⁶³, proto dochází k porušení vnější daňové neutrality.

Snaha o harmonizaci nepřímých daní je tedy patrná od samého počátku procesu ekonomické integrace Evropských společenství. Jak již bylo uvedeno výše, Francie byla jedinou zemí, která v dané době užívala systém daně z přidané hodnoty. Všechny ostatní země aplikovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Harmonizace systémů nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích. V počáteční fázi měl být nahrazen vícestupňový kumulativní systém daně z obratu systémem nekumulativním. Následně měl být celý nekumulativní systém daně z obratu nahrazen systémem daně z přidané hodnoty.

Poslední fáze představovala zrušení intrakomunitárních „daňových“ hranic. **Všechny kroky v této oblasti byly prováděny v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu⁶⁴, což by bez zavedení jednotného systému nepřímého zdanění nebylo možné.**

V roce 1967 byla přijata tzv. **první směrnice č. 67/227/EEC**, která zavazovala členské země nahradit do 1. ledna 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty na principu všeobecné daně ze spotřeby, která je uvalována na veškeré zboží a služby, je stanovena procentem z prodejní ceny, a tudíž nezáleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním procesu⁶⁵. Implementace systému daně z přidané hodnoty tedy zaručovala neutralitu. Sazby daně, stejně tak jako výjimky ze zdanění, byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států. V preambuli výše uvedené směrnice je zakotvena harmonizace nepřímého zdanění jako nástroj k dosažení jednotného vnitřního trhu následovně:

„[...] hlavním cílem Smlouvy o evropských společenstvích je v rámci ekonomické unie vznik jednotného trhu se zdravou konkurencí a s vlastnostmi charakteristickými pro domácí trh. Dosažení tohoto cíle předpokládá implementaci takového systému daní z obratu, jež nebude deformovat soutěžní podmínky na trhu nebo na tomto trhu bránit volnému pohybu zboží a služeb...“

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přesně definovala předmět daně. Předmětem daně je prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné

⁶³ Viz subkapitola Harmonizace nepřímých daní.

⁶⁴ Vznik a hladké fungování jednotného trhu představovaly primární cíle evropské integrace.

⁶⁵ Viz čl. 2 směrnice.

plátcem daně za úplaty a dovoz zboží. Směrnice dále definuje místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Druhá směrnice ponechává členským zemím právo přijmout speciální ustanovení, které by zabraňovalo daňovým únikům, dále ustanovení, jímž se stanovuje speciální režim pro malé podniky⁶⁶, a v neposlední řadě také tato směrnice dovoluje zavést pro sektor zemědělství speciální režim („plně odpovídající národním požadavkům a možnostem“). Velikost standardní sazby daně, stejně tak jako možnost podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené či snížené sazbě daně, byla taktéž ponechána v kompetenci členských zemí. Směrnice ovšem výrazně omezuje možnost aplikace nulové sazby daně. Současně dále stanovuje, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí.

Ačkoliv některé země přešly na systém daně z přidané hodnoty promptně (např. Německo v roce 1968, Nizozemí v roce 1969)⁶⁷, v některých státech (např. Belgie) s sebou nesla změna systému zdanění a jeho implementace velké problémy. Členské země se obávaly zejména skutečnosti, že by zavedení nového systému nepřímého zdanění mohlo způsobit tlak na příjmové stránky rozpočtů členských zemí. Belgie např. vybírala daň z obrátu formou kolkových známek, proto zde panovaly vážné obavy, že změna systému způsobí přerušení toku prostředků do státního rozpočtu. V Itálii byla daň z přidané hodnoty navržena jako součást nutné daňové reformy, což vzbudilo obavy, zda nebude zamítnuta z politických důvodů. Výše uvedené bylo důvodem pro přijetí tzv. **třetí směrnice č. 69/463/EEC**, která prodlužovala dobu povinnosti implementace daně z přidané hodnoty pro Belgii (ačkoliv Belgie nakonec přešla na systém daně z přidané hodnoty již v roce 1971) do konce roku 1972. V tomto roce přešlo na systém daně z přidané hodnoty Irsko (taktéž ještě před vstupem do Evropských společenství).

Dvě následující směrnice, tedy tzv. **čtvrtá č. 71/401/EEC** a **pátá č. 72/250/EEC** prodlužovaly časový limit právě pro Itálii až do konce roku 1973.

⁶⁶ Jedná se o takové podniky, kterým by klasický systém DPH způsoboval problémy (státy tedy mohou pro malé podniky zjednodušit systém DPH).

⁶⁷ Dánsko např. přešlo na systém DPH již v roce 1967, tedy ještě před vstupem do Evropských společenství.

Přechod jednotlivých zemí na systém daně z přidané hodnoty je uveden v následující tabulce:

Tabulka č. 4

Přechod zemí na systém daně z přidané hodnoty		
Rok	Stát	Poznámka
1967	Francie	přizpůsobení vybraných ustanovení první a druhé směrnici
	Dánsko	ještě před vstupem do EU
1968	Německo	XXX
1969	Nizozemí	XXX
1970	Lucembursko	XXX
1971	Belgie	XXX
1972	Irsko	ještě před vstupem do EU
1973	Itálie	XXX
	Velká Británie	XXX
1986	Španělsko	XXX
1986	Portugalsko	XXX
1987	Řecko	XXX
1995	Rakousko	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)
	Finsko	
	Švédsko	
2004	Česká Republika	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)
	Slovenská Republika	
	Maďarsko	
	Polsko	
	Slovinsko	
2008	Rumunsko	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)
	Bulharsko	
2013	Chorvatsko	systém DPH již existoval, musel být uveden do souladu se šestou směrnicí (viz dále)

Strukturální harmonizace (tzn. harmonizace struktury systému nepřímého zdanění) byla dokončena implementací první a druhé směrnice. Jednalo se o první krok v harmonizačním procesu. Výsledkem tohoto kroku ovšem v žádném případě nebyl jednotný systém, neboť směrnice umožňovaly celou řadu výjimek a odlišností (zejména v oblasti zemědělství, přeshraničního poskytování služeb nebo možnosti odpočtu daně při dovozu). Namísto jednotného systému tedy existovaly systémy s národními odlišnostmi.

Snad nejdůležitější směrnici v oblasti harmonizace nepřímých daní je tzv. **šestá směrnice č. 77/388/EEC**, která je v podstatě považována za základní směrnici, neboť stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat – rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici, a to zejména zdaňování dovozu a vracení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. O tom, že je tato směrnice opravdu základní, svědčí skutečnost, že až do přijetí recastu byla novelizována více jak třicetkrát.

Směrnice, jež novelizovaly šestou směrnici, jsou shrnuty v následující tabulce:

Tabulka č. 5

Přehled nejdůležitějších směrnic doplňujících šestou směrnici	
Směrnice č.	Popis
79/1072/EEC	Upravuje vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku.
78/583/EEC	Prodlužuje konečný termín pro implementaci šesté směrnice do 1. 1. 1979.
80/368/EEC	Vyjímá zámořské državy Francie z působnosti šesté směrnice.
83/181/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
83/648/EEC	Prodlužuje Řecku termín pro implementaci evropských směrnic až do 1. 1. 1987.
84/386/EEC	Mění šestou směrnici v oblasti uplatnění DPH u nájmu movitého hmotného majetku.
85/346/EEC	Dočasné přemístění zboží do jiného členského státu vyjímá ze zdanění.
85/434/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
86/560/EEC	Upravuje vracení DPH osobám povinným k dani neusazeným na území společenství.
88/331/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
89/219/EEC	Vymezuje osvobození některých druhů zboží od DPH při konečném dovozu.
89/465/EEC	Ruší přechodná období poskytovaná členským státům v čl. 28 šesté směrnice.
91/680/EEC	Mění ustanovení šesté směrnice s ohledem na zrušení fiskálních hranic.
92/77/EEC	Upravuje minimální sazby DPH.
92/111/EEC	Přijata s ohledem na zjednodušení společného systému DPH.
93/329/EEC	Úmluva o dočasném použití jako celním režimu.

Přehled nejdůležitějších směrnic doplňujících šestou směrnici	
Směrnice č.	Popis
94/4/EC	Zvyšuje úroveň úlev pro cestující ze třetích zemí a limity nezdaněných nákupů při cestování uvnitř Společenství.
94/5/EC	Obsahuje zvláštní úpravu vztahující se na použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti.
94/76/EC	Zavádí přechodná opatření pro nově vstupující státy – Rakousko, Finsko a Švédsko.
95/7/EC	Zavádí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty v oblasti působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování.
96/42/EC	Umožňuje dočasně uplatňovat sníženou sazbu daně na dodání zemědělských produktů z oblasti zahradnictví a na palivové dřevo.
96/95/EC	Prodluhuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 1998.
98/80/EC	Zavádí zvláštní režim pro investiční zlato.
1999/49/EC	Prodluhuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 2000.
1999/59/EC	Upravuje DPH v případě telekomunikačních služeb.
1999/85/EC	Zavádí možnost pokusného uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce.
2000/17/EC	Zavádí přechodná ustanovení pro Rakousko a Portugalsko.
2000/65/EC	Mění šestou směrnici v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty.
2001/4/EC	Prodluhuje platnost minimálních sazeb daně zakotvených ve směrnici č. 92/77/EEC do 31. 12. 2005.
2001/115/EC	Mění šestou směrnici s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k DPH.
2002/38/EC	Dočasně mění šestou směrnici v oblasti DPH uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité služby poskytované v elektronické formě.
2002/93/EC	Prodluhuje možnost uplatnění snížené sazby DPH na služby s vysokým podílem lidské práce zavedené směrnicí č. 1999/85/EC.
2003/92/EC	Stanovuje pravidla pro určení místa dodání u plynu a el. energie.
2004/7/EC	Mění šestou směrnici v oblasti přijímání výjimek ze společného systému DPH.
2004/15/EC	Rozšiřuje možnost aplikovat sníženou sazbu daně na služby s vysokým podílem lidské práce.
2004/66/EC	Mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o 10 nových zemí.
2005/92/EC	Mění šestou směrnici z důvodu prodloužení doby uplatňování minimální základní sazby DPH až do konce r. 2010.

Přehled nejdůležitějších směrnic doplňujících šestou směrnici	
Směrnice č.	Popis
2006/18/EC	Týká se možnosti uplatňovat sníženou sazbu daně u zemního plynu, elektřiny a dálkového vytápění.
2006/58/EC	Prodlužuje platnost směrnice 2002/38/EC až do 31. 12. 2006.
2006/69/EC	Týká se zjednodušení postupu při vyměřování DPH.
2006/98/EC	Mění šestou směrnici z důvodu rozšíření EU o 2 nové země.

Jak naznačuje výše uvedená tabulka, situace v oblasti harmonizace daně z přidané hodnoty se díky četným novelizacím stala velmi komplikovanou a nepřehlednou. V roce 2006 Evropská komise rozhodla, že z výše uvedených důvodů bude šestá směrnice přepracována a nahrazena novou směrnicí, do které budou zapracovány i ustanovení první směrnice č. 67/227/EEC. S účinností od 1. 1. 2007 tedy vstoupila v platnost **směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty**. Jedná se v podstatě pouze o přepis, tato směrnice nepřináší žádné věcné změny. Odkazy na první směrnici č. 67/227/EEC a šestou směrnicí č. 77/338/EEC se považují za odkazy na tuto novou směrnici⁶⁸. Na konci směrnice je uveden seznam směrnic, které se touto směrnicí zrušují. Směrnice taktéž obsahuje v příloze tabulku souvztažností, které tvoří můstek mezi šestou směrnicí a směrnicí č. 2006/112/EC. Text směrnice kodifikuje ustanovení implementující jednotný systém daně z přidané hodnoty, jež se vztahuje na výrobu a distribuci zboží a služeb, nakoupených a prodaných ke spotřebě na území Evropských Společenství. Směrnice dále ustanovuje i Výbor pro daň z přidané hodnoty⁶⁹.

Směrnice 2006/112/EC od svého přijetí již také byla doplňována a novelizována. Ještě před jejím vstupem v platnost byla přijata **směrnice č. 2006/138/EC**, jež mění dobu použitelnosti úpravy daně z přidané hodnoty uplatňované na služby rozhlasového a televizního vysílání a na určité elektronicky poskytované služby (prodlužuje ji až do konce roku 2008).

V únoru 2008 byly přijaty další dvě významné směrnice, které doplňují směrnici 2006/112/EC. S účinností od 1. ledna 2010 byla **směrnicí č. 2008/8/EC** zavedena nová pravidla pro určování místa poskytování služeb. Na základě těchto pravidel se bude poskytování služeb mezi obchodníky zdaňovat tam, kde se nachází zákazník (namísto toho, aby se zdaňovalo ve státě, kde se nachází poskytovatel služby). V případě poskytování služeb konečným spotřebitelům bude

⁶⁸ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské Unii. Praha: LINDE, 2013.

⁶⁹ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské Unii. Praha: LINDE, 2013.

i nadále považováno za místo poskytnutí služby místo, kde se nachází poskytovatel. Pravidla zavádějí výjimky u speciálních služeb, jako jsou hostinské a restaurační služby, pronájem dopravních prostředků, kulturní, sportovní, vědecké a vzdělávací služby, telekomunikace, vysílání a elektronické služby, jež jsou poskytovány konečným spotřebitelům.

Směrnice č. 2008/9/EC s účinností také od 1. ledna 2010 stanovuje prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v členském státě, ale v jiném členském státě. Dosavadní praxe je velmi zdoluhavá a nákladná, proto bude nahrazena elektronickým systémem, který by jednak měl zvýšit právní jistotu a jednak urychlit vrácení daně. Nový systém totiž zakotvuje, že v případě, že se členský stát opozdí s vrácením daně, bude muset subjektu zaplatit úrok z prodlení.

V souvislosti s bojem proti daňovým únikům spojeným s intrakomunitárními plněními byla přijata **směrnice č. 2008/117/EC**. Ta např. stanovuje, že při poskytování služeb, které trvá déle jak jeden rok, a tyto služby nejsou v tomto období vyúčtovány, se tyto služby považují za uskutečněné uplynutím každého kalendářního roku, pokud jejich poskytování neskončí dříve. V tomto případě má povinnost odvést daň příjemce služby⁷⁰. Směrnice dále upřesňuje podmínky pro podávání souhrnných hlášení osob povinných k dani a rozšiřuje tuto povinnost i na služby.

V této souvislosti bylo ještě přijato **nařízení č. 143/2008**⁷¹, které zavádí nástroje správní spolupráce a výměnu informací s ohledem na pravidla týkající se místa poskytnutí služby, zvláštních režimů a postupu při vrácení daně z přidané hodnoty.

Další snaha o boj s daňovými úniky spojenými s dovozem vyústila v přijetí **směrnice č. 2009/69/EC**, která upřesňuje soubor minimálních podmínek, jež jsou nutné pro osvobození při dovozu. A dále **směrnice č. 2009/132/EC**, která vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/EC, týkající se osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu.

Směrnice č. 2009/162/EC upřesňuje pravidla týkající se místa dodání u plynu a elektrické energie. Stanovuje například, že zvláštní režim se vztahuje i na dovoz a dodání plynu prostřednictvím soustavy zemního plynu nacházející se na území Společenství nebo prostřednictvím jakékoliv sítě k takové soustavě připojené.

Dále byla v souvislosti s pokračujícím bojem proti daňovým únikům přijata **směrnice č. 2010/23/EU**, která umožňuje členským státům dočasně používat mechanismus přenesení daňové povinnosti u poskytování některých služeb

⁷⁰ Tzn. poskytování služeb dle čl. 196 směrnice 2006/112/EC.

⁷¹ Jedná se o doplnění nařízení č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty.

s vysokým rizikem podvodů, a to především v případě převodu povolenek na emise skleníkových plynů.

Směrnice č. 2010/45/EU ukládá členským státům do 31. prosince 2012 implementovat do národních daňových zákonů o dani z přidané hodnoty zjednodušená pravidla fakturace. Směrnice umožňuje členským státům zavést např. účtování daně v hotovostním režimu – tzn. umožňuje, aby dodavatel nebo poskytovatel odvedl daň příslušnému orgánu až po přijetí platby za dodání zboží či poskytnutí služby⁷².

Směrnice č. 2013/42/EU poskytuje členským státům právní základ pro rychlý reakční mechanismus, aby byly schopny provádět mimořádné opatření v případě, že se potýkají s vážným případem náhlého a masivního podvodu s DPH.

Směrnice č. 2013/43/EU umožňuje dočasně a volitelně použít mechanismus přenesení daňové povinnosti, a to ve vztahu k dodání dalších druhů zboží a služeb s vysokým rizikem podvodů (např. mobilní telefony, tablety, notebooky, dodávky plynu, energií atd.).

4.2.2 Harmonizace sazeb

Strukturální harmonizace byla tedy úspěšně splněna zavedením jednotného systému nepřímého zdanění (implementací šesté směrnice do národních daňových soustav). Druhý krok, spočívající v harmonizaci daňových sazeb, byl také velmi složitý. Důvodem je existence následujících skutečností:

- harmonizace sazeb je členskými zeměmi chápána jako zasahování do národní suverenity,
- daňové sazby mohou být nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace tedy nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky,
- harmonizace sazeb může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu,
- neochota Evropské komise právně vymáhat a zajistit implementaci směrnice do národních daňových systémů,
- národní tradice, kterých se členské země vzdávají jen těžko.

V průběhu snah o daňovou harmonizaci se ukázalo, že harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty skutečně naráží na výše uvedené problémy. Z tohoto důvodu Evropská komise přehodnotila postoj k harmonizaci daně z přidané hodnoty. Celková harmonizace, která v podstatě znamená identitu národních daňových systémů ve všech ohledech, přestala být nadále cílem – namísto daňové harmonizace

⁷² Jedná se především o podporu malých a středních podniků, které se potýkají s problémy při daňových odvedech.

začala Evropská komise uvažovat pouze o daňové aproximaci. Jedním z argumentů pro odklon od daňové harmonizace je existence národních daňových systémů států v USA. Ačkoliv se jedná o území s vyšším stupněm integrace než Evropská společenství, sazby daní se mezi sousedními státy liší až do výše 5 %, přičemž tyto rozdíly v daňových sazbách nezpůsobují tržní deformace.

Členské státy Evropských společenství nejenže uplatňovaly různé sazby daně, ale lišily se i v počtu daňových sazeb. Existovaly země s jedinou sazbou, dále nejširší skupina se dvěma daňovými sazbami, ovšem existovaly i státy aplikující tři sazby daně. Úkolem Evropské komise tedy bylo nejen stanovit jednotné pásmo pro daňovou sazbu, ale rozhodnout i o počtu daňových sazeb. Protože systém se třemi sazbami daně je administrativně náročný (nejen pro stát, ale i pro plátce), Evropská komise rozhodla, že nadále se bude v Evropských společenstvích užívat systém daně z přidané hodnoty se dvěma sazbami daně – základní a sníženou.

V rámci aproximace sazeb byla pro daň z přidané hodnoty navrhována různá pásma. V roce 1989 nejprve Evropská komise navrhla sníženou sazbu 4–9 % pro tzv. základní životní potřeby – potraviny, dodávky vody, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, časopisy a hromadnou přepravu osob, a standardní sazbu ve výši 14–20 %.

V roce 1991 byla přijata **směrnice č. 91/860/EEC**, která zrušila fiskální hranice mezi jednotlivými členskými státy, což velmi podstatně ovlivnilo systém DPH uplatňovaný v rámci Evropských společenství. Došlo k následujícím změnám:

- nákup soukromých osob se zdaňuje výhradně v zemi nákupu (zrušení režimu vracení DPH osobám z jiných států Evropských společenství) s výjimkou nákupu nového dopravního prostředku,
- systém exportu a importu v rámci Evropských společenství byl nahrazen systémem tzv. intrakomunitární akvizice (intrakomunitární plnění)⁷³,
- systém exportu a importu je nadále uplatňován pouze se třetími zeměmi.

S účinností od roku 1993 zavedla **směrnice č. 92/77/EEC** minimální hranice – **pro standardní sazbu stanovila minimum 15 % a pro sníženou sazbu 5 %**. Dále stanovila, že členské státy mohou aplikovat pouze dvě snížené sazby daně. Směrnice také dovolovala přechodné období, po které členské státy směly aplikovat v oblasti snížené sazby daně sazbu nižší jak 5 %⁷⁴. Podívejme se

⁷³ Dodání zboží do jiného členského státu plátcí daně je obecně osvobozeno od daně, podobně pak pořízení zboží z jiného členského státu od plátce daně podléhá dani s nárokem na odpočet – viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

⁷⁴ Jednalo se zejména o ty státy, které aplikovaly na určité zboží nulovou sazbu daně. Přechodné období bylo třeba pro přefazeni tohoto zboží do snížené sazby daně (zboží bylo nejprve přefazeno do kategorie např. 3 % sazby a až po určité době do kategorie snížené sazby daně, aby nedocházelo k cenovým šokům).

nyní, jak se vyvíjely sazby daně z přidané hodnoty v jednotlivých zemích po účinnosti směrnice č. 92/77/EEC:

Tabulka č. 6

Vývoj základních sazeb daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech v %												
Stát	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Belgie	19,5	19,5	20,5	20,5	21	21	21	21	21	21	21	21
Dánsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Německo	14	15	15	15	15	15	16	16	16	16	16	16
Řecko	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Španělsko	13	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16
Francie	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Chorvatsko	...	...	...	...	...	...	22	22	22	22	22	22
Irsko	21	21	21	21	21	21	21	21	21	20	21	21
Itálie	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20
Lucembursko	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Nizozemí	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19	19	19
Rakousko	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Portugalsko	16	16	16	17	17	17	17	17	17	17	19	19
Finsko	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Švédsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Velká Británie	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5
Česká republika	...	23	23	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Bulharsko	...	18	18	18	22	22	22	20	20	20	20	20
Kypr	5	8	8	8	8	8	8	8	10	10	13	15
Lotyšsko	...	...	...	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Litva	...	...	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Estonsko	10	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Maďarsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Malta	...	...	...	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Polsko	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22
Slovensko	23	25	25	25	23	23	23	23	23	23	23	20
Slovinsko	...	...	...	...	...	...	...	19	19	19	20	20
Rumunsko	18	18	18	18	18	18	22	22	19	19	19	19

Zdroj: VAT Rates Applied in the Member States of the EU – taxud.c.1(2014)48867

Tabulka č. 7

Vývoj základních sazeb daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech v %										
Stát	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belgie	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Dánsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Německo	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19
Řecko	18	19	19	19	19	19	21	23	23	23
Španělsko	16	16	16	16	16	16	18	18	21	21
Francie	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Chorvatsko	22	22	22	22	22	23	25	25	25	25
Irsko	21	21	21	21	21,5	21	21	21	23	23
Itálie	20	20	20	20	20	20	20	21	22	22
Lucembursko	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Nizozemí	19	19	19	19	19	19	19	19	21	21
Rakousko	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Portugalsko	19	21	21	21	20	20	21	23	23	23
Finsko	22	22	22	22	22	22	23	23	23	24
Švédsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Velká Británie	17,5	17,5	17,5	17,5	15	15	17,5	20	20	20
Česká republika	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21
Bulharsko	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Kypr	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18
Lotyšsko	18	18	18	18	18	21	21	22	22	21
Litva	18	18	18	18	18	19	19	21	21	21
Estonsko	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20
Maďarsko	25	25	20	20	20	25	25	25	25	27
Malta	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Polsko	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23
Slovensko	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20
Slovinsko	20	20	20	20	20	20	20	20	20	22
Rumunsko	19	19	19	19	19	19	24	24	24	24

Zdroj: VAT Rates Applied in the Member States of the EU – taxud.c.1(2014)48867

Z výše uvedené tabulky je patrné, že v oblasti základních sazeb daně z přidané hodnoty po účinnosti směrnice č. 92/77/EEC v roce 1993 všechny původní členské země Evropských společenství plně respektovaly 15% minimální hranici základní sazby daně. Zcela opačná situace ovšem nastala v oblasti minimální 5% hranice u snížené sazby daně a zejména v oblasti počtu snížených sazeb daně z přidané hodnoty – viz následující tabulka:

Tabulka č. 8

Vývoj snížených sazeb daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech v letech v %												
Stát	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Belgie	1; 6; 12	1; 6; 12	1; 6; 12	1; 6; 12	1; 6; 12	1; 6; 12	1; 6; 12	1; 6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12
Dánsko	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Německo	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Řecko	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8	4; 8
Španělsko	6	3; 6	3; 6	4; 7	4; 7	4; 7	4; 7	4; 7	4; 7	4; 7	4; 7	4; 7
Francie	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5
Chorvatsko	xxx	xxx	XXX	xxx	xxx	xxx	xxx	0	0	0	0	0
Irsko	2,7; 12,5	2,5; 12,5	2,5; 12,5	2,5; 12,5	2,8; 12,5	3,3; 12,5	3,6; 12,5	4; 12,5	4,2; 12,5	4,3; 12,5	4,3; 12,5	4,3; 12,5
Itálie	4; 9; 12	4; 9	4; 9	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10
Lucembursko	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6
Nizozemí	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Rakousko	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Portugalsko	5	5	5	5	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12
Finsko	12; 5	12; 5	12; 5	17; 12; 6	17; 12; 6	17; 12; 6	17; 8	17; 8	17; 8	17; 8	17; 8	17; 8
Švédsko	18	18	21; 12	21; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12
Velká Británie	XXX	XXX	XXX	8	5	5	5	5	5	5	5	5
Česká republika	XXX	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Bulharsko	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Kypř	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	5	5	5	5
Lotyšsko	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	9
Litva	XXX	XXX	9	9	9	XXX	XXX	XXX	5	5; 9	5; 9	5; 9
Estonsko	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	5	5	5	5
Maďarsko	6	10	10	12	12	12	12	12	12	12	12	12
Malta	XXX	XXX	XXX	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Polsko	7	7	7	7	7	7	7	7	3; 7	3; 7	3; 7	3; 7
Slovensko	5	6	6	6	6	6	6	10	10	10	10	14
Slovinsko	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	8	8	8	8	8,5
Rumunsko	XXX	XXX	XXX	9	9	9	11	11	XXX	XXX	XXX	XXX

Tabulka č. 9

Vývoj snížených sazeb daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech v letech v %										
Stát	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belgie	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12
Dánsko	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Německo	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Řecko	4; 8	4,5 ;9	4,5 ;9	4,5 ;9	4,5 ;9	4,5 ;9	4,5 ;9	6,5; 13	6,5; 13	6,5; 13
Španělsko	4; 7	4;7	4; 7	4; 7	4; 7	4; 7	4; 8	4; 8	4; 10	4; 10
Francie	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5	2,1; 5,5
Chorvatsko	0	0	0; 10	0; 10	0; 10	0; 10	0; 10	0; 10	0; 10	5; 10
Irsko	4,4; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5	4,8; 13,5
Itálie	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10	4; 10
Lucembursko	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6	3; 6
Nizozemí	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Rakousko	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Portugalsko	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12	5; 12	6; 13	6; 13	6; 13	6; 13
Finsko	17; 8	17; 8	17; 8	17; 8	17; 8	12; 8	13; 9	13; 9	13; 9	14; 10
Švédsko	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12	6; 12
Velká Británie	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Česká republika	5	5	5	5	9	9	9	10	14	15
Bulharsko	XXX	XXX	XXX	7	7	7	7	9	9	9
Kypr	5	5; 8	5; 8	5; 8	5; 8	5; 8	5; 8	5; 8	5; 8	5; 8
Lotyšsko	5	5	5	5	5	10	10	12	12	12
Litva	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9
Estonsko	5	5	5	5	5	9	9	9	9	9
Maďarsko	15	15	5	5	5	18	18	18	5; 18	5; 18
Malta	5	5	5	5	5	5	5	5; 7	5; 7	5; 7
Polsko	3; 7	3; 7	3; 7	3; 7	3; 7	3; 7	3; 7	5; 8	5; 8	5; 8
Slovensko	XXX	XXX	XXX	10	10	10	6; 10	10	10	10
Slovinsko	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	9,5
Rumunsko	9	9	9	9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9	5; 9

Zdroj: VAT Rates Applied in the Member States of the EU – taxud.c.1(2014)48867

Jak je patrné z tabulky, některé státy i po roce 1993 nerespektovaly povinnost uplatňovat pouze dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty. Taktéž doposud není respektována minimální hranice pro sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 5 % (např. Lucembursko, Francie nebo Irsko), což ovšem recast šesté směrnice umožňuje.

Aktuální sazby daně z přidané hodnoty⁷⁵ členských zemí Evropských společenství po rozšíření jsou shrnuty v následující tabulce:

Tabulka č. 10

Sazby daně z přidané hodnoty v %		
Stát	Standardní sazba	Snížená sazba
Belgie	21	6; 12
Dánsko	25	0
Německo	19	7
Řecko	23	6,5; 13
Španělsko	21	4; 10
Francie	20	2,1; 5,5; 10
Chorvatsko	25	5; 13
Irsko	23	4,8; 13,5
Itálie	22	4; 10
Lucembursko	15	3; 6; 12
Nizozemí	21	6
Rakousko	20	10
Portugalsko	23	6; 13
Finsko	24	10; 14
Švédsko	25	6; 12
Velká Británie	20	5
Česká republika	21	15
Slovensko	20	10
Polsko	23	5; 8
Maďarsko	27	5; 18
Litva	21	5; 9
Lotyšsko	21	12
Estonsko	20	9
Malta	18	5; 7
Kypr	19	5; 9
Slovinsko	21	9,5
Bulharsko	20	9
Rumunsko	24	5; 9

Zdroj: VAT Rates Applied in the Member States of the EU – taxud.c.1(2014)48867

⁷⁵ Rok 2011.

V roce 2007 byla dále přijata **směrnice č. 2007/75/EC**, která dovolovala Polsku používat osvobození daně s nárokem na odpočet u dodání některých knih a časopisů do konce roku 2010 a dále umožňovala uplatňovat sníženou sazbu daně (ne nižší jak 7 %) u poskytování vybraných služeb⁷⁶ taktéž do konce roku 2010. Směrnice rovněž umožnila Polsku aplikovat sníženou sazbu daně ve výši 3 % na dodání potravin, a to až do konce roku 2010.

Obdobně byla později přijata **směrnice č. 2009/47/EC**, která dovoluje Kyp-ru uplatňovat sníženou sazbu u dodání zkapalněného ropného plynu v lahvích a Portugalsku u mýtného. Směrnice dále povoluje členským státům, které k 1. lednu 1991 uplatňovaly sníženou sazbu daně u dětského ošacení, dětské obuvi nebo bydlení, tuto sazbu uplatňovat i nadále.

Poslední směrnici, která se týkala harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty, je **směrnice č. 2010/88/EU**, která prodlužuje období, po němž nesmí být základní sazba daně z přidané hodnoty nižší než 15 % až do 31. prosince 2015.

K velkým prioritám Evropské komise v oblasti harmonizace nepřímých daní patřil přechod z principu země určení na princip země původu. Princip zdánění dle země určení znamená, že z vyváženého zboží se DPH neplatí (při vývozu je daň vrácena) a zboží je zdaněno až v zemi konečné spotřeby.

Přechod na princip země původu ovšem předpokládá zavedení jednotné daňové sazby, neboť v opačném případě by se stejné zboží prodávalo s různými sazbami daně podle místa původu. Z výše uvedených důvodů tento přechod dosud nebyl učiněn a stále se užívá princip země určení. Přesto, že se dle původních záměrů Evropské komise mělo jednat pouze o přechodný stav, dosavadní fungování tohoto systému se velmi osvědčilo. Důvodem je skutečnost, že uplatňování výše uvedeného principu umožňuje členským státům zachovat svobodu ve volbě výše daňové sazby – členské státy mohou zvolit takovou sazbu daně, která nebude způsobovat deformace na trhu či přesuny společností poskytujících služby.

4.3 Harmonizační proces akcíů

Ačkoliv je v procesu harmonizace v Evropských společenstvích kladen největší důraz na harmonizaci v oblasti daně z přidané hodnoty, velká pozornost je věnována i oblasti spotřebních daní (akcíů), neboť také velmi významně ovlivňují jednotný trh. Pozornost je koncentrována zejména na vyrovnávání výše jednotlivých sazeb tak, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců nižšími nebo nulovými sazbami daně (pokud by k výše uvedenému docházelo, znamenalo by to ohrožení fungování jednotného trhu a hospodářské soutěže).

⁷⁶ Např. restaurační služby, stavba objektů bydlení apod.

V souvislosti s jednotným trhem byla v devadesátých letech minulého století v této oblasti přijata řada směrnic. Celý systém spotřebních daní byl v Evropských společenstvích jako součást jednotného trhu zaveden 1. ledna 1993.

Výchozí myšlenkou bylo (podobně jako u daně z přidané hodnoty) harmonizovat jak strukturu akcízů, tak i daňové sazby. Postupem času se snaha přesunula spíše do oblasti strukturální a pro sazby akcízů byly stanoveny pouze minimální hodnoty. Důvodem jsou jednak historicky zakořeněné odlišnosti systémů selektivních daní a jednak předpoklad tzv. **spontánního harmonizačního efektu** – mechanismu, kdy by sama existence odlišných sazeb akcízů měla vést k samovolné harmonizaci⁷⁷. O skutečné funkčnosti výše uvedeného mechanismu lze v současnosti pochybovat, neboť stejně tak jako u DPH, tak i u akcízů v současnosti existují odlišné sazby, a přesto nejsme svědky toho, že by státy tyto sazby sbližovaly.

Obdobně jako u DPH byl i v tomto případě zvolen princip země určení – zboží je zdaňováno v zemi spotřeby tak, aby nebyl deformován trh a tržní prostředí⁷⁸ (princip země původu při existenci rozdílných sazeb totiž nezajišťuje daňovou neutralitu). S účinností od 1. 1. 1993 je harmonizace základů daně zajištěna Jednotným celním sazebníkem a od téhož data také stanovila Rada ministrů minimální sazby daně.

Harmonizace akcízů v Evropských společenstvích je založena na třech skupinách směrnic⁷⁹:

- **směrnice č. 92/12/EEC**, nazývaná jako tzv. **horizontální směrnice**, která všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, jež podléhají akcízům; směrnice zavádí pro výrobky, které se pohybují mezi jednotlivými členskými státy, režim tzv. podmíněného osvobození od daně⁸⁰,
- tzv. **strukturální směrnice** – týkají se harmonizace struktury akcízů; rozděluje akcízy na akcízy z minerálních olejů⁸¹, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků (viz dále),
- **čtyři směrnice k aproximaci sazeb** výše uvedených akcízů (viz dále).

⁷⁷ Spotřebitelé na jednotném trhu mohou nakupovat produkty podléhající akcízům v zemi s nízkými sazbami, tato skutečnost pak bude nutit země s vyššími sazbami tyto sazby snížit.

⁷⁸ Při principu země původu by se na trhu mohly obchodovat identické produkty za rozdílnou cenu; rozdíl v ceně by mohl být způsoben rozdílnými sazbami akcízů dle země produkce; princip země původu by v této situaci stejně tak jako u DPH nebyl schopen zajistit neutralitu.

⁷⁹ NERUDOVA, D. Harmonizace nepřímého zdanění. *Daně a právo v praxi*, Praha: ASPI, roč. 10, č. 7, s. 30–34.

⁸⁰ Na základě principu země určení – výrobek je v zemi produkce od daně osvobozen a je zdaněn až v zemi spotřeby příslušnou sazbou daně. Při přepravě je v tzv. podmíněném osvobození od daně; v naší legislativě viz § 19 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

⁸¹ Akcíz z minerálních olejů byl změněn směrnicí č. 2003/96/EC a restrukturalizován na daň z energetických produktů a elektrické energie.

Horizontální směrnice č. 92/12/EEC se tedy vztahuje na minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje a tabák. Podle této směrnice mohou být výše uvedené výrobky kromě DPH podrobeny ještě specifickým (nepřímým) daním. Směrnice dále umožňuje jednotlivým členským státům uvalovat nad rámec akcíků ještě i další nepřímé daně (např. z environmentálních důvodů). Aplikace těchto dalších nepřímých daní ovšem nesmí při přeshraničním obchodě způsobovat jakékoliv další formality. Kromě předmětu daně směrnice také definuje zdaniitelné plnění, výrobu, pohyb zboží a placení daně. Jedná se tedy o směrnici, která upravuje problematiku akcíků obecně, konkrétní druhy akcíků jsou upraveny samostatnými směnicemi.

Od roku 2008 je v platnosti **nová směrnice č. 2008/118/EC o obecné úpravě spotřebních daní, která ruší a nahrazuje horizontální směrnici č. 92/12/EEC**. Členské státy měly za povinnost implementovat směrnici do 1. ledna 2010, s účinností od 1. dubna 2010. Směrnice jednak zpřesňuje základní definice pojmů, implementuje moderní postupy ke sledování výrobků podléhajících spotřební dani⁸² a snižuje povinnosti ekonomických subjektů u přeshraniční spolupráce⁸³. Směrnice i nadále zachovává princip, že spotřební daň ze zboží zakoupeného pro osobní spotřebu a přepraveného do jiného členského státu vzniká pouze ve státě, ve kterém spotřebitel daný výrobek zakoupil. Obdobně zůstává zachován i princip, že je-li zboží podléhající spotřební dani po propuštění ke spotřebě v některém členském státě skladováno pro obchodní účely v jiném členském státě, v tomto druhém členském státě vzniká daňová povinnost ke spotřební dani.

4.3.1 Energetické produkty a elektrická energie

Sjednocení základů pro vyměřování daně a úprava struktury daní v souvislosti s celním sazebníkem je obsažena ve **směrnici č. 92/81/EEC** z roku 1992. Tato směrnice definuje jednotlivé druhy minerálních olejů, na které se akcíků vztahuje. Směrnice uvádí, že předmětem akcíků je minerální olej, pokud slouží ke spotřebě, je prodáván nebo slouží jako palivo či jako pohonná hmota⁸⁴. Ve směrnici je dále uvedeno, že předmětem akcíků je i produkt, který není ve směrnici přímo vyjmenován jako minerální olej, ale je prodáván nebo užíván jako pohonná hmota či palivo. **Směrnice č. 2003/96/EC restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie**. Rozšiřuje zdaňování minerálních olejů i na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii. Tato směrnice stanovuje

⁸² Jedná se o tzv. elektronický systém vytvořený na základě rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady č. 1152/2003/EC.

⁸³ Týká se plnění B2B – business to business (podnikatel podnikateli).

⁸⁴ Značení plynových olejů a petroleje z daňových důvodů upravuje směrnice č. 95/60/EC.

minimální sazby daně z energetických produktů v závislosti na účelu jejich užití. Rozlišuje mezi energetickými produkty sloužícími jako pohonné hmoty, palivo či pro výrobu elektrické energie. Cílem směrnice je v souladu s Kjótským protokolem⁸⁵ omezovat emise, proto členským státům umožňuje poskytovat daňové výhody společnostem, které podnikají opatření ke snižování emisí. V roce 2001 Evropská komise navrhla směrnici [COM(2001) 547], která by umožňovala členským zemím aplikovat na biopaliva pouze poloviční sazbu daně v případě, že by biopalivo bylo užíváno v hromadné přepravě osob (včetně taxislužby) a vozidly veřejné správy. Směrnice prozatím schválena nebyla, a proto v této souvislosti byla přijata alespoň směrnice č. 2003/30/EC o podpoře užívání biopalin nebo jiných pohonných hmot v dopravě. Minimální sazby daně z energetických produktů a elektrické energie jsou uvedeny v následujících tabulkách:

Tabulka č. 11

Minimální sazby daně z paliv pohonných hmot			
Produkt	Základ daně	Min. sazba od 1. 1. 2004	Min. sazba od 1. 1. 2010
benzín olovnatý	1 000 l	421,00 EUR	421,00 EUR
benzín bezolovnatý	1 000 l	359,00 EUR	359,00 EUR
nafta	1 000 l	302,00 EUR	330,00 EUR
petrolej	1 000 l	302,00 EUR	330,00 EUR
LPG	1 000 l	125,00 EUR	125,00 EUR
zemní plyn	gigajoule	2,60 EUR	2,60 EUR

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/EC

Tabulka č. 12

Minimální sazby daně z paliv pro průmyslové nebo komerční účely		
Produkt	Základ daně	Min. sazby od 1. 1. 2004
nafta	1 000 l	21,00 EUR
petrolej	1 000 l	21,00 EUR
LPG	1 000 kg	41,00 EUR
zemní plyn	gigajoule	0,30 EUR

Zdroj: Směrnice č. 2003/96/EC

⁸⁵ Země, které protokol podepsaly, se zavázaly postupně snižovat emise plynů způsobujících skleníkový efekt; Evropská společnoství podepsala protokol 29. 4. 1998.

Tabulka č. 13

Minimální sazby daně z paliv pro topné účely a elektrické energie			
Produkt	Základ daně	Min. sazby od 1. 1. 2004 pro obchodní účely	Min. sazby od 1. 1. 2004 pro neobchodní účely
nafta	1 000 l	21,00 EUR	21,00 EUR
těžký topný olej	1 000 kg	15,00 EUR	15,00 EUR
petrolej	1 000 l	0,00 EUR	0,00 EUR
LPG	1 000 kg	0,00 EUR	0,00 EUR
zemní plyn	gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
uhlí a koks	gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
elektrická energie	MWh	0,50 EUR	1,00 EUR

Zdroj: směrnice č. 2003/96/EC

V rámci sbližování daňových sazeb energetických produktů a elektřiny byla dále přijata **směrnice č. 2004/74/EC**, která umožnila České republice, Polsku, Estonsku, Lotyšsku, Litvě, Maltě, Slovenské republice a Slovinsku aplikovat dočasné osvobození od daně či sníženou sazbu daně. A dále **směrnice č. 2004/75/EC**, která umožňuje taktéž Kypru dočasně aplikovat osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění.

Srovnání sazeb daní z pohonných hmot užitých jako palivo a elektrická energie v jednotlivých členských státech k 1. 1. 2014 je provedeno v následujících tabulkách. Pro srovnatelnost byly národní měny přepočteny na euro.

Tabulka č. 14

Daň z pohonných hmot						
Stát	benzín olovnatý EUR/1000 l	benzím bezolovnatý EUR/1 000 l	nafta EUR/1 000 l	petrolej EUR/1 000 l	LPG EUR/1 000 l	zemní plyn EUR/GJ
BE	637,67	613,57	442,69	626,88	0,00	0,00
BG	424,38	363,02	329,79	329,79	173,83	0,43
CZ	534,57	500,64	426,95	426,95	153,35	0,37
DK	700,57	602,56	451,45	451,45	506,29	11,17
DE	721,00	669,80	485,70	654,50	180,32	3,86
EE	422,77	422,77	392,92	330,10	125,26	0,00
EL	681,00	670,00	330,00	330,00	330,00	0,00
ES	457,79	424,69	331,00	330,00	57,47	1,15

Stát	benzín olovnatý EUR/1000 l	benzín bezolovnatý EUR/1 000 l	nafta EUR/1 000 l	petrolej EUR/1 000 l	LPG EUR/1 000 l	zemní plyn EUR/GJ
FR	639,60	606,90	428,40	416,90	107,60	0,00
HR	538,35	454,32	349,27	349,27	13,13	0,00
IE	587,71	587,71	479,02	479,02	176,36	0,00
IT	728,40	728,40	617,40	337,49	267,77	0,09
CY	421,00	479,00	450,00	450,00	125,00	2,60
LV	455,32	411,21	332,95	332,95	161,00	2,67
LT	579,24	434,43	330,17	330,17	304,10	6,55
LU	516,66	464,58	338,35	330,00	101,64	0,00
HU	459,56	416,46	383,54	419,50	323,57	0,00
MT	628,18	509,38	422,40	422,40	0,00	0,00
NL	845,51	759,24	477,76	477,76	322,17	5,39
AT	554,00	482,00	397,00	397,00	261,00	1,66
PL	587,00	394,54	344,74	430,65	196,05	2,61
PT	719,00	585,95	369,41	337,59	230,88	2,84
RO	448,60	382,99	351,90	400,37	136,61	2,77
SI	421,61	548,72	442,32	330,00	125,00	1,33
SK	550,52	550,52	386,40	481,31	182,00	2,60
FI	XXX	672,90	496,60	731,00	0,00	3,18
SE	741,35	451,76	561,46	561,46	301,06	5,36
UK	787,22	674,15	674,15	674,15	367,72	6,59

Zdroj: Evropská komise

XXX – olovnatý benzín se ve Finsku neprodává

Tabulka č. 15

Daň z elektrické energie		
Stát	pro komerční účely EUR/MWh	pro nekomerční účely EUR/MWh
BE	0,00	1,91
BG	1,00	1,00
CZ	1,10	1,10
DK	55,24	111,69
DE	15,37	20,50
EE	4,47	4,47
EL	2,50	2,20
ES	0,50	1,00
FR	0,50	1,50
HR	0,49	0,98
IE	0,50	1,00
IT	12,50	22,70
CY	0,00	0,00
LV	1,01	1,01
LT	0,52	1,01
LU	0,50	1,00
HU	1,00	1,00
MT	1,50	1,50
NL	118,50	118,50
AT	15,00	15,00
PL	4,73	4,73
PT	1,00	1,00
RO	0,53	1,07
SI	3,05	3,05
SK	1,32	0,00
FI	7,03	19,03
SE	0,58	33,94
UK	0,00	0,00

Zdroj: Evropská komise

Kromě výše uvedených harmonizovaných daní z elektrické energie a energetických produktů členské země uvalují ještě i další druhy daní environmentálního charakteru nebo daní k ochraně životního prostředí. Seznam ostatních daní

k ochraně životního prostředí uvalovaných členskými státy EU je uveden v následující tabulce (stav k 1. 3. 2014):

Tabulka č. 16

Název daně	Předmět daně	Stát
ECO poplatek	Obaly výrobků	Malta
Daň z emisí SO ₂ a NO ₂	Emise	Itálie
Daň z přírodních zdrojů	Veškeré přírodní zdroje	Lotyšsko
Daň z domovního odpadu	Odpady	Itálie
Daň za likvidaci domácího městského pevného odpadu	Odpad	Itálie
Daň ze skládek	Odpad	Spojené království
Akcíz z letecké přepravy	Letecká přeprava	Spojené království
Daň z odpadu	Odpad	Švédsko
Daň z hnojiv	Hnojiva	Švédsko
Daň ze znečištění	Vypuštěné zplodiny, specifické výrobky a obaly výrobků	Litva
Daň z pesticidů	Pesticidy	Švédsko
Daň z přírodního šterku	Přírodní šterk	Švédsko
Daň ze síry	Rašelina a paliva	Švédsko
Daň z přírodních zdrojů	Těžené přírodní zdroje	Litva
Daň z ropy a přírodních zdrojů plynu	Těžený přírodní plyn a ropa	Litva
Daň z domovního odpadu	Domovní odpad	Francie
Daň ze znečištění	Emise do atmosféry, produkce odpadních olejů	Francie
Poplatek z civilního létání	Pasažér civilní letecké přepravy	Francie
Daň ze skládek	Odpad	Finsko
Akcíz z obalu nápojů	Obaly nápojů	Finsko
Akcíz z pitné vody	Podzemní a povrchová voda	Dánsko
Akcíz z odpadních vod	Odpadní voda	Dánsko
Akcíz z odpadu a surovin	Odpad, těžba kamene, šterku a písku	Dánsko
Akcíz z PVC a ftalátů	Produkty obsahující PVC a ftaláty	Dánsko
Akcíz z obalů	Obaly nápojů	Dánsko
Akcíz ze síry	Síra obsažená v energetických produktech či produktech sloužících k výrobě energetických produktů	Dánsko
Akcíz z pesticidů	Pesticidy	Dánsko

Toto je pouze náhled elektronické knihy. Zakoupení její plné verze je možné v elektronickém obchodě společnosti eReading.