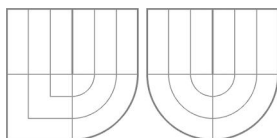




VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT



**TRENDY V HARMONIZACI DPH V EVROPSKÉ UNII
A JEJICH VLIV NA PODNIKÁNÍ V ČR**

TITLE

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

BACHELOR'S THESIS

AUTOR PRÁCE: LENKA POPOVÁ

AUTHOR

VEDOUCÍ PRÁCE: JUDr. Ing. Jan Kopřiva

SUPERVISOR

BRNO 2008

Anotace

Bakalářská práce se zabývá vývojem a současným stavem harmonizačního procesu v Evropské unii a vlivem na podnikání v České republice. Práce je zaměřena na daňovou politiku a strukturu daní, dále pak na legislativní úpravu daní v Evropském společenství, a to především v oblasti nepřímých daní. Výsledkem bude zhodnocení vlivu harmonizace na podniky sídlící v České republice, a to na základě provedeného dotazníku.

Annotation

The thesis deals with the evolution and the present situation of the harmonization process in the European Union and the impact on the business in the Czech Republic. The thesis is focused on the tax policy and the structure of the taxes, tax legislation in the European Community, especially in the field of the indirect taxes. The practical output of my thesis is the analysis of the impact of the harmonization on the business in the Czech Republic.

Klíčová slova

daňová soustava EU, harmonizace daní v EU, historie DPH, vliv na podnikání v České republice

Key words

tax system in EU, tax harmonization in EU, history of VAT, impact on business in the Czech Republic

Bibliografická citace

POPOVÁ, L. *Trendy v harmonizaci DPH v Evropské unii a jejich vliv na podnikání v ČR*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2008. 70 s. Vedoucí bakalářské práce JUDr. Ing. Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je původní a že jsem ji zpracovala samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským, ve znění pozdějších předpisů).

V Brně 20. května 2008

Lenka Popová

Poděkování

Ráda bych poděkovala panu JUDr. Ing. Janu Kopřivovi za rady, cenné připomínky a odbornou pomoc při psaní mé bakalářské práce. Mé poděkování patří také všem, kteří mě během studia a psaní mé bakalářské práce podporovali.

Obsah

Obsah	7
1 Úvod	9
2 Daně	11
2.1 Základní druhy daní	12
2.2 Daňové principy	14
3 Daň z přidané hodnoty	16
3.1 Historie daně z přidané hodnoty	16
3.2 Důvody zavedení daně z přidané hodnoty	17
3.3 Informační povinnosti k dani z přidané hodnoty	18
3.4 Předpokládaný budoucí vývoj v oblasti daně z přidané hodnoty	20
3.4.1 Novela směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty	21
4 Evropská unie	24
4.1 Legislativa EU týkající se DPH	26
4.2 Systém daní v Evropské unii	27
4.2.1 Nepřímé daně	27
4.2.2 Přímé daně	28
4.2.3 Příspěvky sociálního pojištění	28
4.2.4 Sazby DPH v zemích Evropské unie	29
5 Harmonizace daní v členských zemích EU	30
5.1 Charakteristika harmonizace	30
5.2 Harmonizace daňového základu	31
5.3 Důvody harmonizace nepřímých daní	32
5.4 Vývoj harmonizačního procesu	33
5.5 Chyby při realizaci harmonizačního procesu daní v ČR	35
5.6 Výjimky stanovené pro Českou republiku	36
5.7 Priority harmonizace daní v ČR	38
6 Daňová harmonizace versus konkurence	39
6.1 Argumenty zastánců harmonizace	40
6.2 Argumenty odpůrců harmonizace	41
7 Vliv harmonizace DPH na podnikání v ČR	45
7.1 Charakteristika dotazovaných podniků	45

7.1.1	Právní forma podnikání	45
7.1.2	Počet zaměstnanců	46
7.1.3	Obchodování se zeměmi v EU	47
7.2	Postoj k harmonizaci daní	49
7.2.1	Vliv vstupu České republiky do Evropské unie na podnikání.....	49
7.2.2	Harmonizace daní nepřímých	51
7.2.3	Harmonizace daní přímých.....	52
7.2.4	Informovanost v oblasti daně z přidané hodnoty.....	53
7.3	Česká versus evropská legislativa.....	55
7.3.1	Odlišnosti zákona od DPH od směrnice EU	55
7.4	Hodnocení průzkumu	59
8	Závěr	61
	Literatura.....	64
	Seznam tabulek	67
	Seznam grafů	67
	Přílohy	68

1 Úvod

Svou bakalářskou práci jsem zpracovávala na téma *Trendy v harmonizaci DPH v Evropské unii a jejich vliv na podnikání v ČR*. Toto téma jsem si vybrala zejména proto, že daně nás dennodenně obklopují a jsou obsaženy téměř ve všech oblastech a ovlivňují veškeré činnosti našeho života, a proto je nezbytné jim věnovat pozornost a snažit se je optimalizovat, aby co nejméně omezovaly naše aktivity.

Česká republika vstoupila do Evropské unie k 1. květnu 2004 a tím se výrazně změnilo podnikatelské prostředí a celkové podmínky pro podnikání českých společností. Jednak se Česká republika zavázala implementovat právní normy Evropské unie do své národní legislativy a také se otevřel nový trh a došlo k výrazné expanzi obchodu na jednotném evropském trhu.

Vzhledem k tomu, že Evropskou unii v současné době tvoří téměř všechny státy Evropy, které si ovšem prošly rozdílnou historií, mají jiné politické pozadí a jinak vyspělé ekonomiky, bylo zapotřebí, aby se alespoň právní normy sobě přiblížily a vytvořily se tak podmínky pro rozvoj spolupráce jednotlivých zemí, zvýšení obchodu a konkurenceschopnosti podniků.

Aby se dosáhlo společných cílů, začaly především větší a silnější státy prosazovat sbližování jednotlivých ekonomik, a to také pomocí harmonizace v oblasti daní. Harmonizace daně z přidané hodnoty je považována za jeden z hlavních předpokladů fungování jednotného evropského trhu, a proto je všeobecně podporována a chápána jako prospěšná. Harmonizace přímých daní se už ale střetává s velkou vlnou odporu a negativních postojů, zejména od méně vyspělých států, protože se jim tím zhoršuje jejich postavení na celoevropském trhu a jsou méně konkurenceschopné.

Ve své bakalářské práci se také zaměřím na diskusi zastánců a odpůrců harmonizace, na hlavní argumenty obou stran, výhody či nevýhody jednotlivých variant a konkrétní dopad na podnikání a obchodování mezi členskými zeměmi Evropské unie.

Jak jsem již zmínila, harmonizace DPH je považována za prospěšnou a všeobecně je chápána jako přínosná, proto se členské státy zavázaly implementovat směrnice týkající se DPH do svých národních legislativ. Nicméně Evropská unie není příliš důsledná, a proto se česká právní úprava daně z přidané hodnoty v mnoha bodech liší od směrnice, ze které by měla vycházet.

V další části své bakalářské práce se proto zaměřím na rozdíly mezi českým zákonem o DPH a Směrnicí Rady o DPH a jejich dopady na podnikání v České republice. Vzhledem k tomu, že existuje několik rozdílů mezi zákonem a směrnicí, tak se české podnikatelské subjekty dostávají do komplikované situace, protože porušují buď směrnici nebo český zákon, přičemž žádná varianta není zcela korektní, nicméně podnikatelé by se měli prioritně řídit směrnicí.

Praktická část pak bude na základě dotazníkového šetření analyzovat vliv dopadu harmonizace daní na podnikání v České republice. Průzkum bude proveden mezi podnikatelskými subjekty majícími sídlo na území České republiky a bude zaměřen na postoj podniků k harmonizaci daně z přidané hodnoty, jejich názor na dostatečnou informovanost týkající se směrnic a jejich novelizací a na vliv vstupu České republiky do Evropské unie na jejich podnikání.

2 Daně

Daně jsou nedílnou součástí našeho života od narození až po smrt a dokonce nás mnohdy i přežívají v podobě daně dědické. Patří neodmyslitelně ke všem činnostem, které v životě konáme, a proto se jim věnuje tolik pozornosti.

Již v 13. století převládal názor, že daň je považována za dovolenou loupež. V pozdějších letech se daň používá především na ochranu před vnějším nepřítelem a jako pojistná prémie na docílení ochrany sociálního pořádku a na ochranu života a majetku.

Daňová teorie se nejvíce rozvíjela v rámci filozofie a náboženství jak ve starověku (*Aristoteles*), tak i ve středověku (*Tomáš Akvinský*, *Tomáš Štítný ze Štítného*).

O prvním ekonomickém uceleném systému, který zahrnoval i povahu a funkci daní se zmiňují ve Francii v 18. století (*François Quesnay*). Dále pak první zmínky zaznamenáváme i v Anglii od klasických ekonomů – Adama Smithe a Davida Ricarda.

Co se týče daňové teorie, Adam Smith přispěl především čtyřmi daňovými kánony, které vyjadřovaly zásady spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti. V určité modifikaci aplikujeme tyto principy i v dnešní daňové politice.

Z historie známe několik pohledů na daň [2]:

- *John Stuart Mill* (1806 – 1873) považoval daň za zlo, povinnou oběť k uspokojování kolektivních potřeb. Stává se prvním moderním zastáncem principu platební schopnosti (berní způsobilosti). Podle jeho názoru lidé nejsou ochotni platit za jiné, a proto je nutno nastolit daňovou povinnost na základě principu rovné oběti.
- *Adolph Wagner* (1835 – 1917) definoval daň jako základní povinnost občanů k peněžitému příspěvku.
- *Karel Engliš* (1880 – 1961) charakterizoval daň jako příspěvek pro subsidiární úhradu veřejné správy podle osobní a věcné únosnosti poplatníka.

- *Friedrich Wieser (1851 – 1926)*, který působil v Praze i ve Vídni, zastával názor, že stát má zajišťovat ochranu občanů a podmínky pro rozvoj výroby, a nikoliv uspokojování potřeb jednotlivců, a proto nebyl zastáncem progresivního zdanění.

V současné době se pohled na daň příliš nezměnil. Je definována jako platební povinnost do veřejného rozpočtu, kterou stát stanoví zákonem k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb (vyjadřuje princip neúčelovosti), aniž přitom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění (princip neekvivalentnosti). Vzhledem k tomu, že snižuje použitelný důchod poplatníka, jedná se o nedobrovolnou, povinnou a zároveň zákonem vynutitelnou platbu.

Daně, spolu s poplatky a půjčkami, představují příjem do veřejného rozpočtu. Jak jsem již ale zmínila, daně jsou platbou nedobrovolnou a neúčelovou, a tím se nejvíce liší od poplatků a půjček.

Poplatek představuje peněžní ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem, je tedy účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný. Poplatek tedy musíme zaplatit především tehdy, pokud sami požadujeme nějakou protislužbu.

Půjčka představuje úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Je to tedy návratná, nepovinná a nepravidelná platba účelového nebo neúčelového charakteru. [3]

2.1 Základní druhy daní

Daně můžeme klasifikovat z různých hledisek, především podle způsobu placení daně, nebo podle předmětu zdanění, případně podle toho, jak mohou splňovat alokační, redistribuční či stabilizační funkci [3].

Jedno z nejzákladnějších členění je *kritérium vazby na důchod poplatníka*, na základě něhož členíme daně na přímé a nepřímé. Pokud poplatník platí daně na úkor svého důchodu, jedná se o daně přímé. Ty platí poplatník sám, odvádí je do příslušného rozpočtového určení příslušnému veřejnému rozpočtu a řadíme sem daně důchodové a

daně majetkové. Příkladem jsou například daň z příjmů právnických osob, daň z příjmů fyzických osob, daň dědická, daň darovací nebo daň z převodu nemovitostí.

U daní nepřímých se předpokládá, že je subjekt, který je odvádí (plátce), neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší je na jiný subjekt. Poplatník sám nepřímé daně neplatí, ale dopadají na jeho disponibilní prostředky. Do příslušného veřejného rozpočtu jsou odváděny jiným subjektem. Sem řadíme například daň z přidané hodnoty a spotřební daně.

Podle kritéria objektu zdanění dělíme daně v dnešní době na daně z příjmů (důchodů), ze spotřeby a z majetku. Zejména v dávných dobách jsme se mohli setkat také s daní na hlavu, domovní daní, která závisela na počtu obytných místností, případně podle výšky domu (v Rakousku) nebo podle počtu oken, dveří či vrat (ve Francii).

Existuje samozřejmě ještě mnoho dalších, méně používaných hledisek, podle kterých se daně dají třídit.

Jedním z nich je například dělení *podle charakteru veličiny, z níž se daň platí*, přičemž se daně člení na kapitálové a běžné. Pokud jsou daně ukládány na stavovou veličinu, která vyjadřuje určité množství, zásobu nebo stav, jedná se o kapitálové daně, mezi které patří například daň z majetku, daň darovací a dědické. Pokud jsou daně ukládány na základě tokové veličiny, nazývají se běžné. Tokovou veličinou rozumíme produkt, důchod, spotřebu nebo přidanou hodnotu a zjišťujeme ji za určitý časový úsek. Můžeme sem zařadit daně důchodové, spotřební a daň z přidané hodnoty.

Daně třídíme také *podle vztahu k platební schopnosti poplatníka*, a to na osobní a in rem (na věc). Daně osobní mají vztah ke konkrétnímu poplatníkovi a zohledňují jeho platební schopnost. Jedná se například daň z příjmů fyzických osob. Na rozdíl od nich, daně in rem se platí bez ohledu na platební schopnost poplatníka. Řadíme sem především daně spotřební, daň z přidané hodnoty, ale také například daně důchodové placené společnostmi a daně majetkové.

Méně používané je *dělení podle vztahu mezi velikostí daně a velikostí daňového základu*. V této kategorii rozlišujeme daně stanovené bez vztahu ke zdaňovanému základu, daně specifické a daně ad valorem. Prvně zmíněné jsou stanoveny paušální platbou, daně specifické jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu, případně množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu a daně ad valorem se určují podle ceny zdaňovaného základu.

V neposlední řadě můžeme daně rozdělit také *podle rozpočtu, do kterého plynou*. Na základě tohoto hlediska pak rozlišujeme daně státní a municipální, ve federálních státech také daně vyšších územněsprávních celků a daně svěřené. [2], [3].

2.2 Daňové principy

Hlavní podmínkou efektivní účinnosti harmonizace, kterou se budu podrobněji ve své práci zabývat, je především dodržení základních daňových principů, a proto jim teď věnuji svoji pozornost.

Mezi hlavní principy můžeme zařadit například stabilizaci daňových kvót, koordinace s národohospodářskými a sociálními cíli a v neposlední řadě naplnění obecných daňových zásad, kterými se nyní budu zabývat.

V podmínkách tržní ekonomiky je velmi žádoucí, aby byly naplněny základní daňové principy, přičemž smyslem těchto principů je především stanovit určitý řád, pravidla a systém výběru daní. Za základní principy považujeme [2]:

- **Princip daňové neutrality:** Spočívá především v tom, že daně vystupují jako neměnný parametr ve vztahu k různým podnikatelským záměrům, formě vlastnictví, druhům činnosti či výrobkům, nerozlišují domácí či zahraniční kapitál.
- **Princip daňové univerzality:** Hlavním smyslem tohoto principu je především konstruování daní tak, aby zahrnovaly minimální počet výjimek při zdanění co nejširšího daňového základu. Úzce souvisí s principem daňové neutrality.

- **Princip dostatečné daňové výnosnosti:** Daně představují příjem veřejných rozpočtů, a proto je pro stát velmi důležité, aby si zajistil dostatečnou výši tohoto příjmu. V podmínkách tržní ekonomiky není ovšem důležitá absolutní výše příjmu, ale spíš zabezpečení takového množství prostředků, které stát potřebuje, ale zároveň které nesnižuje produkční schopnost ekonomiky nadměrným daňovým zatížením.
- **Princip daňové pružnosti:** Daně by měly být dostatečně flexibilní, aby reagovaly na vývoj tvorby hrubého domácího produktu. Výběr daní musí zajistit dostatečný daňový výnos v dlouhodobém výhledu. Proto mezi příjmy veřejných rozpočtů a tvorbou hrubého domácího produktu by měla existovat velmi úzká korelace.
- **Princip daňové únosnosti:** Daně musí odrážet skutečný stav poplatníka a musí být pro něj únosné, jinak začne mít problémy a následně vzniknou problémy i státu a jeho daňové správě. Z historie známe například neúspěšný pokus ve Velké Británii, kdy se snažili zavést daň z hlavy, přičemž měla být placena stejná částka za dítě, za invalidního důchodce i bohatého člověka.
- **Princip daňové spravedlnosti:** Tento pohled zahrnuje jak horizontální, tak vertikální spravedlnost. Horizontální spravedlnost stanovuje, aby lidé se stejnými příjmy platili přibližně stejné daně a stejnou mírou přispívali na úhradu společných potřeb. Vertikální daňová spravedlnost určuje, že lidé s vyššími příjmy přispívají k úhradě společných potřeb více než lidé s nižšími příjmy.
- **Princip daňové spravovatelnosti:** Daně musí být konstruovány tak, aby lidé měli co nejmenší problémy se zjišťováním daňové povinnosti a s placením daně a zároveň aby finanční úřady měly co nejmenší náklady na jejich výběr. Musí tedy být konstruovány jasně a jednoznačně. Je dokonce známo, že daně nemusí být a ani nejsou stoprocentně spravedlivé, ale vždy musí být spravovatelné.

3 Daň z přidané hodnoty

Jak již bylo řečeno, podrobněji se budu zabývat daní z přidané hodnoty, legislativou České republiky, jejími odlišnostmi, výhodami a nevýhodami oproti legislativě Evropské unie, přičemž v úvodu se zaměřím především na její historii, principy, definice a následně na její vývoj do budoucnosti.

Daň z přidané hodnoty tedy můžeme charakterizovat jako:

- obecnou daň, která je aplikována v podstatě na veškeré podnikatelské činnosti, tedy na výrobu a prodej zboží a služeb až do fáze jejich prodeje včetně
- daň ze spotřeby zboží a služeb, protože skutečným nositelem daňového břemene je až konečný spotřebitel
- procento z ceny, znamená to tedy, že skutečné daňové břemeno můžeme stanovit na každé úrovni výrobního a distribučního řetězce
- nepřímou daň, jelikož snižuje disponibilní prostředky konečnému spotřebiteli, nikoliv výrobcí, či prodejci, ten ji do rozpočtu pouze odvádí [10]

3.1 Historie daně z přidané hodnoty

Za předchůdce DPH považujeme daň z obratu. Ta ovšem nebyla považována za efektivní, protože nezohledňovala náklady výroby a prodeje, ale byla počítána z konečné ceny. Nezáleželo tedy na tom, kolika kroky výrobek prošel, cena byla vždy počítána z finální ceny. Zásadním problémem pak byla skutečnost, že neposkytovala odpočet daně placených v jednotlivých krocích obchodního procesu, docházelo tedy k duplicitnosti. Tím rostlo daňové břemeno, které se promítalo i do ceny výrobků, zboží a služeb. Hlavním cílem bylo tedy zjednodušit proces výběru daní a snížit náklady pomocí snížení daňové zátěže a následně i cenu výrobků pro konečného spotřebitele.

O dani z přidané hodnoty se poprvé dovídáme v 18. století v Německu. Vycházelo se z teorie daně z obratu, avšak byla snaha odstranit její hlavní nedostatky. Podrobněji se o ni zmiňují ekonomové opět v Německu v meziválečném období, kdy se snaží nahradit neefektivní daň z obratu.

V roce 1953 byla ve Spojených státech amerických přijata modifikovaná daň z přidané hodnoty, nazývána jako „daň z podnikání“, která byla používána následujících 14 let.

V Evropě se nakonec stala kolébkou daně z přidané hodnoty Francie, která v roce 1954 přijala DPH do svého daňového systému a částečně tím nahradila daň z obratu.

V pozdějších letech kdy se začínal formovat jednotný evropský trh (dnes trh Evropské unie) byla implementace zákona o DPH považována za jeden z předpokladů přijetí nového státu do Evropského hospodářského společenství.

Roku 1967 vydala Rada Evropského hospodářského prostoru direktivy, které nařizovaly implementaci daně z přidané hodnoty do národních daňových systémů členů EHP a nahrazení daně z obratu. Cílem byla především podpora zahraničního obchodu a odstranění bariér mezi členskými státy.

Daň z přidané hodnoty přijaly zároveň i některé země, které doposud nebyly členskými státy EHP, jako například Rakousko, Švédsko, Řecko, a také Peru, Brazílie a další.

V roce 1973 se členem Evropské unie stala také Velká Británie, která v tomtéž roce nahradila stávající daň z obratu za daň z přidané hodnoty.

V letech 1987 – 1997 přijaly DPH zejména postkomunistické státy a státy Asie, například Čína, Thajsko, Filipíny a Bangladéš.

Počátkem 21. století se daň z přidané hodnoty stala klíčovým prvkem daňových systémů ve více než 120 zemích světa, přičemž daňová sazba se pohybuje mezi 5 až 25 procenty. [22]

3.2 Důvody zavedení daně z přidané hodnoty

Přestože si všichni uvědomovali nutnost zavedení společného nepřímého zdanění, byl tento proces velmi zdoluhavý a komplikovaný. Od Římských dohod k První směrnici o dani z přidané hodnoty uplynulo 10 let, k přelomové Šesté směrnici o DPH dalších

10 let. Třebaže už uběhlo více než 50 let od prvních harmonizačních plánů, naprosté shody se prozatím nedosáhlo.

Směrnice č. 67/227/EEC uvedla nezbytné důvody pro zavedení DPH [7]:

- vytvoření společného trhu s poctivou hospodářskou soutěží
- používání právních předpisů o obratových daních, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže a nebrání volnému pohybu zboží a služeb na společném trhu
- dosažení cíle zrušit zdaňování při dovozu a vracení daně při vývozu v obchodě mezi členskými státy
- zjištění, že systém daně z přidané hodnoty dosahuje největší jednoduchosti a neutrality
- zjištění, že použití daně z přidané hodnoty u podobného zboží v jiné zemi nese stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního procesu

3.3 Informační povinnosti k dani z přidané hodnoty

Jelikož je daň z přidané hodnoty jedinou všeobecnou nepřímou daní vybíranou ve všech členských zemích EU, představuje jeden z klíčových daňových odvodů a patří ke významným zdrojům příjmů pro financování Společenství. Znamená to tedy, že je velmi důležité, aby fungovala dokonalá spolupráce v oblasti výměny informací ohledně daně z přidané hodnoty, aby se zamezilo především daňovým únikům a aby se vytvořily přijatelné podmínky pro úspěšnou harmonizaci daně z přidané hodnoty.

Zejména z výše uvedených důvodů, byla na základě Směrnice 79/1070/EEC uzákoněna vzájemná pomoc mezi příslušnými orgány členských států v oblasti daně z přidané hodnoty, čímž byla rozšířena Směrnice 77/799/EEC, která se zaměřovala pouze na oblast přímých daní. Členské státy musely danou Směrnicí týkající se DPH implementovat do své národní legislativy nejpozději do 1. 1. 1981.

O tom, že spolupráce v této oblasti se neustále rozvíjí, svědčí i Směrnice č. 218/92/EEC a nejnověji Nařízení č. 1798/2003, které stanovují podmínky pro aktivnější spolupráci

správních orgánů členských zemí a dále pak pravidla a postupy pro vzájemnou výměnu informací.

Spolupráce se zdokonalila také na základě Nařízení č. 1925/2004/EC, které stanovuje pravidla pro výměnu sdělovaných informací elektronickou cestou.

Důvody, které poukazují na nutnost rozvíjení spolupráce v oblasti výměny informací týkajících se daně z přidané hodnoty, jsou následující [7]:

- daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem vedou k rozpočtovým ztrátám
- správné vyměřování a výběr daně z přidané hodnoty
- povaha daně z přidané hodnoty jako obecné daně ze spotřeby
- úloha daně z přidané hodnoty v systému vlastních zdrojů Společenství

Aby se činnost správních orgánů ulehčila, bylo nutné zavést kontrolu pohybu zboží a poskytování služeb, čehož se dosáhlo pomocí zavedení:

- *daňového identifikačního čísla*
- *datového systému VIES*
- *kontrolního statistického systému Intrastat*

Používání daňového identifikačního čísla mělo být původně jen dobrovolné, ale následně bylo změněno na povinné. Plátce daně obdrží písemné osvědčení o daňové registraci, kde má uvedeno své specifické označení, které se skládá z kódu země, ve které svou činnost provozuje a z číselného označení.

Prostřednictvím datového systému Evropské unie VIES, který je přístupný také z internetu, je možno správnost daných údajů o registraci ověřit, přičemž k ověření je nutno zadat zemi, ve které je subjekt registrován a jeho daňové identifikační číslo. Pomocí systému VIES lze zjistit, zda daný subjekt existuje, ale podrobnější informace se zde neuvádějí. Síť VIES je také určena k přenosu informací o dani z přidané hodnoty mezi členskými státy EU pro intrakomunitární obchody.

Z právního hlediska je daná výměna informací podložena Směrnicí 91/680/EEC, která založila principy Zákona EU o dani z přidané hodnoty, a dále pak nařízením 92/218/EEC, které se zabývá administrativní spoluprací v oblasti DPH.

Posledním prostředkem, který pomáhá monitorovat pohyb zboží v intrakomunitárním obchodě a vůbec celkovou situaci na jednotném evropském trhu, je kontrolní systém Intrastat. Je založen na informacích získaných ze statistických měsíčních hlášení. Činnost Intrastatu je založena na následujících principech:

- oba obchodní partneři, tzn. odběratel i dodavatel, podávají hlášení nezávisle na sobě, odpovědnost za správnost údajů nesou každý samostatně
- struktura dat uvedených v hlášení je ve všech členských zemích stejná
- data uvedená v hlášení jsou platná v okamžiku skutečného obchodu, nikoliv v okamžiku fakturace
- hlášení se týká pouze zboží, nikoliv služeb

3.4 Předpokládaný budoucí vývoj v oblasti daně z přidané hodnoty

Je naprosto zřejmé, že harmonizace v oblasti nepřímých daní bude mít v jednotlivých členských zemích především důsledky v rozpočtové, hospodářské a sociální oblasti, a proto lze předpokládat, že bude snaha o prodloužení platnosti některých přechodných opatření, které umožňují v určitých oblastech uplatňování snížené sazby. Jedná se například o služby s vysokým podílem lidské práce, na které se až do 31. 12. 2010 uplatňuje snížená sazba. Rovněž platnost minimální hodnoty standardní sazby (15%) je prodloužena do 31. 12. 2010.

Další kroky se pak budou ubírat především ke zjednodušení administrace nebo například ke snaze o zamezení daňových úniků typu „kruhových podvodů“, kdy některé firmy uplatní nárok na odpočet daně na vstupu, ale následně „zmiznou“ a nesplní daňovou povinnost vůči finančnímu úřadu (resp. EU).

3.4.1 Novela směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty

Další kroky a konkrétní předpokládaný vývoj je upraven především novelou směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty – *Směrnici Rady 2008/8/ES*, ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES [11].

Tato směrnice přináší významné změny pravidel vymezení místa plnění při poskytování služeb, rozšiřuje použití zvláštního režimu pro poskytování elektronických služeb také na služby telekomunikační a rozhlasové a televizní vysílání, aktualizuje ustanovení týkající se vracení daně osobám registrovaným k dani v jiných členských státech a zavádí povinnost podávat souhrnné hlášení také na poskytování zdanitelných služeb, které spadají pod mechanismus reverse charge.

Výše uvedená novela směrnice byla zveřejněna 20. 2. 2008 v Úředním věstníku Evropské unie č. L 44, ale ke konkrétním změnám dojde postupně v určitých etapách. Jedná se o kroky harmonizace DPH ve všech členských zemích Evropské unie, a proto je jednotlivé členské země musí ve stanovené lhůtě implementovat do svých národních právních úprav daně z přidané hodnoty.

Patrně nejdůležitější změny by měly být zavedeny s účinností *1. 1. 2010*, kdy se změní obecné pravidlo pro vymezení místa plnění při poskytování služeb osobám povinným k dani, kdy místem poskytnutí služby by obecně mělo být místo, kde má *příjemce sídlo své ekonomické činnosti, případně provozovnu*. Dále se změny týkají také systému reverse charge, který by měl být uplatňován u mnohem většího okruhu služeb než tomu bylo dosud, přičemž se rozšíří i na zdravotnické, fotografické, ochranné, kopírovací a rozmnožovací služby a další. Při poskytnutí služby osobě nepovinné k dani ale k žádné změně nedojde, místem plnění by mělo i nadále tedy být místo, kde má *poskytovatel služby sídlo, případně stálou provozovnu*.

Pro některé služby dále pak platí zvláštní pravidla: *u služeb souvisejících s nemovitostí* zůstane místem plnění místo, kde se nemovitost nachází. Novela směrnice ale rozšiřuje daný okruh služeb, a to o poskytování ubytování v hotelech a podobných místech

včetně ubytování v prázdninových táborech nebo místech upravených k využívání jako tábořiště.

Při poskytnutí *přepravy cestujících* bude místem plnění i nadále místo, kde se přeprava uskutečňuje. U služeb kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých, vzdělávacích, zábavních, výstav a veletrhů včetně služeb vedlejších a služeb organizátorů těchto akcí bude jako dosud místem plnění místo, kde se akce skutečně koná. Novela směrnice navíc toto pravidlo rozšiřuje i na poskytování restauračních a stravovacích služeb. Místem plnění tak bude místo, kde je služba poskytována, přičemž se toto pravidlo nijak nedotýká stravovacích služeb na palubě lodi, letadla nebo ve vlaku, kde i nadále bude místem plnění místo zahájení přepravy.

U *nájmu dopravního prostředku* bude pak nově rozlišováno, zda se jedná o nájem krátkodobý, nepřesahující 30 dnů a u lodí 90 dnů, nebo na delší období. U krátkodobého pronájmu bude místem plnění místo, kde je dopravní prostředek *skutečně dán zákazníkovi k dispozici*, u jiného pronájmu by se pak místo plnění mělo stanovit podle obecného pravidla v závislosti na tom, zda je poskytován osobě povinné či nepovinné k dani.

V návaznosti na rozšíření okruhu služeb, vznikne povinnost *podávat souhrnné hlášení i při poskytnutí služby*, přičemž hlášení bude podávat příjemce. S účinností od 1. 1. 2010 pak novela zavádí povinnost uvádět v souhrnném hlášení také údaje o osobách povinných k dani, právnických osobách nepovinných k dani, identifikovaných k DPH, kterým byly poskytnuty služby, z nichž je povinen odvést daň příjemce. Každý příjemce služby pak musí uvést celkovou hodnotu přijatých služeb.

V další etapě, a to *od 1. 1. 2011* by mělo být stanovení místa plnění při poskytování služeb kulturních, uměleckých, sportovních a dalších jako místa, kde se akce skutečně konají, omezeno pouze na poskytování těchto služeb osobám povinným k dani a na zajištění vstupného na tyto akce osobám povinným k dani. Při poskytnutí stejné služby osobě nepovinné k dani tak může dojít k přesunu místa plnění do místa poskytovatele služby.

Od 1. 1. 2013 by měly vstoupit v účinnost změny ve vymezení místa plnění u jiného než krátkodobého nájmu dopravních prostředků osobám nepovinným k dani. Dosavadní právní úprava určuje místo plnění v místě poskytovatele služby, od účinnosti novelizace daného ustanovení dojde k přesunu místa plnění do místa, kde je usazen zákazník. Výjimkou pak bude nájem rekreačních lodí, kdy místem plnění by mělo být místo, kde je loď skutečně dána zákazníkovi k dispozici.

Výše uvedená novelizace směrnice upravuje i změny, které by měly vstoupit v účinnost *od 1. 1. 2015*. Jedná se o změny ve vymezení místa plnění u telekomunikačních služeb, rozhlasového a televizního vysílání a elektronických služeb poskytovaných osobě nepovinné k dani.

Zmíněné novelizace aktuální právní úpravy daně z přidané hodnoty budou muset být implementovány do národní legislativy vždy s účinností, která je uvedena ve Směrnici 2008/8/ES.

Ve stejném Úředním věstníku Evropské unie byla 20. února 2008 publikována také směrnice, která se vztahuje k vracení daně osobám registrovaným k dani v jiných členských státech. Jedná se o Směrnici Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, která s účinností od 1. 1. 2010 nahradí Osmou směrnicí, a to pro žádosti o vrácení daně podané od tohoto data [12].

Cílem nových prováděcích pravidel je především zjednodušit a zrychlit proceduru vracení daně za použití moderních komunikačních prostředků, a proto zavádí Směrnice Rady 2008/9/ES několik zcela nových prvků. Osoba povinná k dani bude muset podávat *žádost o vrácení* daně v členském státě, v němž je usazena, a to elektronickou formou. Na žádosti uvede i údaje z přijatých dokladů, čímž se procedura výrazně zjednoduší, protože v současné době se musí spolu s žádostí předkládat i prvopisy dokladů, které pak příslušný orgán musí vrátit do jednoho měsíce zpět.

Výše uvedené změny musí být *do 1. 1. 2010* promítnuty i do českých právních předpisů.

4 Evropská unie

První myšlenky vzniku integrace sdružující všechny evropské státy se datují do poválečného období, kdy hlavním záměrem bylo především ukončit časté a krvavé nepokoje mezi sousedními státy [15].

V roce 1950 pak začalo hospodářské a politické sjednocování evropských zemí v rámci Evropského společenství uhlí a oceli. Hlavním cílem bylo zajistit trvalý mír. Přestože část Evropy ještě válčila, šest států začalo spolupracovat: Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko.

Přelomovým se stal rok 1957, kdy byla podepsána Římská smlouva, kterou bylo založeno *Evropské hospodářské společenství*, a vznikl tak společný trh. V následujících letech to přispělo k velkému hospodářskému rozvoji, protože členské státy neuplatňovaly ve vzájemném obchodě cla.

K 1. lednu 1973 přistoupilo do EHS i Dánsko, Irsko a Spojené království a desátou členskou zemí se v roce 1981 stalo Řecko a o pět let později přistoupilo ještě Španělsko a Portugalsko. V roce 1986 byl pak podepsán Jednotný evropský akt, který byl založen na řešení problémů volného obchodu mezi státy EHS a kterým se vytváří jednotný trh.

Následkem pádu komunismu ve střední a východní Evropě vznikla snaha o sjednocení celé Evropy. V roce 1992 byla podepsána tzv. Maastrichtská smlouva, kdy Evropské hospodářské společenství bylo přejmenováno na Evropské společenství a v následujícím roce pak na *Evropskou unii*. Po vzniku EU v roce 1993 byl dobudován jednotný trh, který byl založen na čtyřech svobodách: volném pohybu zboží, služeb, osob a peněz. [1]

V roce 1995 se Evropská unie rozrůstá o další tři členy: Rakousko, Finsko a Švédsko. Následně byly v malé lucemburské vesnici Schengen podepsány dohody, které umožňují cestování po území Evropské unie bez pasových kontrol.

Dalším výrazným krokem sblížení ekonomiky všech zemí bylo zavedení jednotné evropské měny – *euro*. V první etapě v letech 1999-2001 existovala jednotná měna pouze v bezhotovostním styku a od 1. ledna 2002 bylo možno ve 12 zemích Společenství platit eurem také v hotovosti. V současné době je euro národní měnou v 15 členských zemích, přičemž eurozóna se bude v následujících letech ještě rozšiřovat. Navíc pak existují i další státy, které nejsou členskými zeměmi EU, přesto euro jako svou národní měnu používají. Jsou jimi například Vatikán, Andorra, Monako, San Marino, Kosovo a Černá Hora.

Významným rozšířením EU a prvkem sjednocení celé Evropy bylo přistoupení 10 převážně postkomunistických zemí, a to 1. května 2004. V tento den přistoupila do Evropské unie také Česká republika.

Prozatím k poslednímu rozšíření došlo 1. ledna 2007, a to o Bulharsko a Rumunsko. Kandidátskými zeměmi jsou v současné době Chorvatsko a velmi diskutované Turecko.

K dnešnímu dni má tedy Evropská unie 27 členských států a tvoří jednotný hospodářský trh.

Za zmínku jistě stojí i fakt, že 2 evropské země – Norsko a Švýcarsko – doposud členskými zeměmi nejsou, třebaže se jedná o tak významné státy a jejich zahraniční obchod je velmi vyspělý. Přestože si tyto státy udržují svou nezávislost a samostatnost, některé právní předpisy dobrovolně implementovaly do své národní legislativy, aby tak zjednodušily obchodování s ostatními zeměmi EU.

Nyní se tedy zaměřím na daňovou politiku Evropské unie, legislativu týkající se daní a na odlišnosti v různých systémech jednotlivých členských států a zejména na současnou situaci spolu s vývojem v nejbližších letech.

Daňová politika patří mezi symboly národní suverenity všech států a je součástí národní ekonomiky, přičemž pomáhá především s krytím veřejných výdajů a přerozdělováním

příjmů státního rozpočtu. Samotné členské státy pak přebírají zodpovědnost za daňový systém země a rozhodují, zda delegují určité daně na regionální či místní úroveň.

Evropská unie se pouze snaží vytvořit podmínky a zaručit kompatibilitu mezi jednotlivými daňovými systémy různých zemí a zároveň sjednotit cíle členských států s cíli Římské smlouvy z roku 1957.

Snaží se dohlížet na národní systémy tak, aby daňová politika jednotlivých států nebránila volnému pohybu zboží, služeb a kapitálu a aby vytvářela rovné podmínky konkurenceschopnosti. Snaží se také o harmonizaci a koordinaci daňových systémů, ovšem vzhledem ke složitosti příslušných otázek se jedná o velmi pomalý proces. Navíc každá změna vyžaduje shodu všech hlasujících členů.

4.1 Legislativa EU týkající se DPH

Daně jsou nezbytnou součástí všech ekonomických a politických rozhodnutí a nejinak je tomu i na úrovni Evropské unie. Proto již od počátku jsou zahrnuty v různých legislativních úpravách Společenství, zejména ve smlouvách a dohodách.

V Římské smlouvě z roku 1957 se v článku 95 uvádí:

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoliv vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny podobné výrobky domácí.

Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiným výrobkům.

Rovněž článek 96 se zabývá daněmi:

Pokud byly výrobky vyvezeny na území některého členského státu, nesmí být navrácení vnitrostátních daní vyšší než vnitrostátní daně, kterým byly výrobky přímo nebo nepřímo podrobeny.

Dále se pak daní z přidané hodnoty a její harmonizací zabývají Nařízení Rady 92/218/EHS ze dne 27. ledna 1992, o vzájemné spolupráci při správě daní v oblasti

nepřímého zdanění, které bylo o 11 let později nahrazeno Nařízením Rady 1798/2003/ES, o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty.

Kromě výše uvedených smluv a nařízení je právní úprava daně z přidané hodnoty zakotvena také ve směrnících, které se postupem času různě vyvíjely a byly upravovány podle potřeb Společenství tak, aby se dosáhlo společného cíle.

Mezi nejdůležitější směrnice týkající se DPH patří:

- *Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu*
- *Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, upravující vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území příslušného státu EHS*
- *Desátá směrnice Rady č. 84/386/EEC ze dne 31. července 1984, která se zabývá místem zdanitelného plnění pronájmu movitých věcí*
- *Třináctá směrnice Rady č. 86/560/ES ze dne 17. listopadu 1986, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, která upravuje vrácení daně plátcům, kteří nepodnikají na území EU*
- *Směrnice 91/680/EEC ze dne 16. prosince 1991, která zrušila daňové hranice uvnitř Evropských společenství*
- *Směrnice 92/77/EEC ze dne 19. října 1992, která s účinností k 1. 1. 1993 stanovila minimální sazby daně z přidané hodnoty*

Za zásadní a aktuálně platný dokument harmonizace daně z přidané hodnoty se považuje Směrnice Rady 2006/112/EC.

4.2 Systém daní v Evropské unii

4.2.1 Nepřímé daně

Smlouva o Evropském společenství v článku 90 přímo zakazuje jakoukoliv daňovou diskriminaci, která by ať už přímo či nepřímo zvýhodňovala národní produkty a služby před produkty z jiných členských států.

Oblast harmonizace je obsažena v Článku 93 Smlouvy o ES a všeobecným cílem je především harmonizace daně z obratu, akcízů a dalších nepřímých daní. První kroky harmonizace daně z přidané hodnoty byly provedeny v roce 1977.

Od 1. 1. 1987 je daň z přidané hodnoty jedinou všeobecnou nepřímou daní ve všech členských zemích, přičemž ji můžeme charakterizovat jako neduplicitní vícefázovou nepřímou obratovou daň. Od té doby až do současnosti význam daně z přidané hodnoty neustále roste, což je dáno především jednoduchostí výběru, kontroly a správy, ale také tím, že od roku 1979 se stala příjmem rozpočtu Evropské unie.

4.2.2 Přímé daně

Co se týče přímých daní, samotná harmonizace není tak podstatná, protože víceméně neovlivňuje daňovou politiku jednotlivých států tolik jako harmonizace DPH, která je základním pilířem volného obchodu, služeb a kapitálu na jednotném trhu EU. Proto není nutné, aby některé části přímých daní byly harmonizovány či koordinovány a jejich řízení je v souladu s principem podřízenosti plně v pravomoci členských států EU.

Situace se liší především v tom, že přímé zdanění ovlivňuje zároveň 4 svobody, které zaručuje Smlouva (svoboda pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu) a také má vliv na svobodu rozhodování o založení podniku fyzickou či právnickou osobou. Jednotlivé národní daně musí tyto svobody zcela respektovat.

4.2.3 Příspěvky sociálního pojištění

Co se týče příspěvků sociálního pojištění, prozatím neexistují žádné konkrétní plány, které by navrhovaly harmonizaci v této oblasti. Nejedná se o přímou složku daňového systému, třebaže v mnoha zemích jsou povinné a mají charakter daně.

Společenství se zaměřuje pouze na všeobecnou koordinaci národních systémů, aby se zaručilo, že osoby, které jsou zaměstnány případně podnikají ve dvou státech, nemusely platit tento příspěvek dvakrát.

4.2.4 Sazby DPH v zemích Evropské unie

Co se týče DPH v členských zemích Evropské unie, je aktuální stav sazeb k 1. 1. 2008 uveden v následující tabulce *Tab. 4.1* [7], [9].

Členský stát	Kód země	Název	Super snížená sazba	Snížená sazba	Základní sazba	Parkovací sazba
Belgie	BE	Belasting over de Toegevoegde		6 a 12	21	12
Bulharsko	BG	Dank vrchu dabavenata stojnost		7	20	
Česká republika	CZ	Daň z přidané hodnoty		5	19	
Dánsko	DK	Merværdiafgiftsloven		-	25	
Estonsko	EE	Käibemaksuseadus		5	18	
Finsko	FI	Arvonlisävero		8 a 17	22	
Francie	FR	Taxe sur la valeur ajoutée	2,1	5,5	19,6	
Irsko	IE	Value Added Tax	4,8	13,5	21	13,5
Itálie	IT	Imposta sul Valore Aggiunto	4	10	20	
Kypr	CY	Foros Prostithemenis Aksias		5 a 8	15	
Litva	LT	Pridetines Verte Mokestis		5 a 9	18	
Lotyšsko	LV	Pievienotās vērtības nodoklis		5	18	
Lucembursko	LU	Taxe sur la valeur ajoutée	3	6 a 12	15	12
Maďarsko	HU	Általános forgalmi adó		5	20	
Malta	MT	Taxxa Fug il-Valur Mizjud		5	18	
Německo	DE	Umsatzsteuer		7	19	
Nizozemí	NL	Belasting over de Toegevoegde		6	19	
Polsko	PL	Podatek od towarów i usług	3	7	22	
Portugalsko	PT	Imposto Sobre o Valor Acrescentado		5 a 12	21	12
Rakousko	AT	Umsatzsteuer		10	20	12
Rumunsko	RO	Taxa pe valoarea adaugata		9	19	
Řecko	EL	Foros Prostithemenis Aksias	4,5	9	19	
Slovensko	SK	Daň z pridanej hodnoty		10	19	
Slovinsko	SI	Davka za dodano vrednost		8,5	20	
Španělsko	ES	Impuesto sobre el Valor Anadido	4	7	16	
Švédsko	SE	Mervärdesskatt		6 a 12	25	
Velká Británie	UK	Value Added Tax		5	17,5	

5 Harmonizace daní v členských zemích EU

V současné době je hlavním trendem v Evropské unii harmonizace, která se prosazuje téměř v každé oblasti a týká se většiny oborů. Jako příklad můžeme uvést harmonizaci nepřímých daní, která je nezbytná pro zajištění fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu, třebaže by se dalo říci, že v oblasti daní neexistuje tak jednoznačně stanovený cíl jako například v oblasti měnové, kdy se všechny členské země snaží o zavedení společné měny euro.

Abych se mohla podrobněji zabývat harmonizací DPH, nejprve charakterizuji obecný pojem harmonizace, její cíle, dopady a samozřejmě její výhody a nevýhody. Další část pak bude věnována srovnání daňové harmonizace s daňovou konkurencí. Je to téma současné politiky a je důležité si uvědomit, jaké důsledky v sobě harmonizace či konkurence skrývají.

5.1 Charakteristika harmonizace

Daňovou harmonizací rozumíme přiblížení a vzájemné přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Je vyvolána potřebou společného postupu zemí proti škodlivé daňové konkurenci [21]. Představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel. Následně pak můžeme charakterizovat 3 základní fáze harmonizačního procesu:

- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat
- harmonizace daňového základu
- harmonizace daňové sazby [4]

Co se týče výsledných úrovní daňové harmonizace, mohli bychom je charakterizovat následovně [4]:

- harmonizace neexistuje: ve všech zemích jsou rozdílné daně, nejsou uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi jednotlivými státy
- částečné přizpůsobení daňové soustavy tak, aby zůstala určitá diferenciace, přičemž se přihlíží především k přizpůsobení daní vzhledem k odlišným

životním úrovním v jednotlivých státech, některé daně jsou proto harmonizovány, jiné jsou ponechány v národních kompetencích, existují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění, je částečně rozvinutá i další spolupráce na administrativní úrovni

- standardizace daní, kdy systém daní bude ve všech zemích stejný, ale stanovení sazby daně zůstane v kompetenci jednotlivých států
- celková harmonizace (unifikace): daně jsou společné ve všech zemích, jsou zharmonizovány struktury daňového systému i daňové sazby

Existují také dva odlišné pohledy, jak se dá na harmonizaci nahlížet. Harmonizací tedy rozumíme jednak *proces* sbližování daňových systémů jednotlivých zemí a jednak *výsledek*, kterého je daným procesem dosaženo.

5.2 Harmonizace daňového základu

Jak již bylo řečeno, harmonizace může být provedena ve třech fázích. Nyní se budu věnovat problematice, která je předmětem mnoha diskusí, a to je evropský harmonizovaný základ daně z příjmů právnických osob.

V současné době se v každé členské zemi uplatňuje jiný způsob výpočtu základě daně, a to způsobuje velké komplikace především nadnárodním společnostem, které podnikají ve více členských zemích. Danou situaci by mohlo zjednodušit přijetí návrhu Evropské komise, na základě kterého by podniky působící ve více členských státech určovaly základ daně podle jednotného vzorce platného v celé Evropské unii.

Cílem tohoto návrhu je především zjednodušení postupů, zlepšení účinnosti a snížení nákladů na dodržování daňových předpisů. Vzhledem k tomu, že existuje mnoho výjimek, způsobuje to poměrně komplikovaný přepočet hospodářských výsledků na základ daně, a to vytváří prostor k daňovým únikům. Pokud podnik působí ve více členských zemích EU, je výpočet jednotlivých základů daně velmi komplikovaným procesem.

Harmonizovaný základ daně by měl přispět k zvýšení zaměstnanosti, posílení hospodářského růstu a konkurenceschopnosti podnikatelských subjektů působících na globálním trhu.

Z pohledu náročnosti uskutečnění daného návrhu se ale rozhodně jedná o mnohem jednodušší způsob harmonizace než je regulace samotné sazby daní, protože ta je vzhledem k ekonomické a politické situaci jednotlivých členských zemí v současné době nerealizovatelná.

Konkrétní forma výpočtu harmonizovaného základu daně zatím známa není, nicméně pokud bude přijata, Evropská komise navrhuje, aby tato norma byla po určitou dobu dobrovolná. Společnosti by ji mohly v tomto režimu uplatnit už v roce 2010 [19].

5.3 Důvody harmonizace nepřímých daní

V současné době jsou harmonizační tendence v zemích Evropské unie zaměřeny především na daně nepřímé, které se postupem času staly základním příjmovým zdrojem státních rozpočtů. Větší úspěšnost harmonizace nepřímých daní je způsobena zejména z následujících důvodů [17]:

- bez sjednocení nepřímých daní by nebylo možno uskutečnit žádoucí volný pohyb zboží zakotvený v základních principech EU
- nepřímé daně vykazují relativně vysokou stabilitu a jsou dobře předvídatelným zdrojem příjmů do státního rozpočtu
- vzhledem k tomu, že jsou nepřímé daně skryté v cenách zboží a služeb, veřejnost má mírně sníženou citlivost vůči změnám, které se týkají těchto daní, což má za důsledek zejména nižší možnost vzniku komplikací v sociálně ekonomické oblasti při úpravách daně či daňových sazeb
- nepřímé daně mají neutrální dopad, neboť každý subjekt platí stejnou daň v případě stejného platebního důvodu
- nepřímým daním, je-li splněn platební důvod, se nelze vyhnout, a to ani změnou stavu, bydliště, věkem

- z hlediska základních principů účetnictví je vybírání nepřímých daní nepochybně jednodušší než daní přímých
- s použitím informačních technologií jsou nepřímé daně zvládnutelné a sledovatelné i v mezinárodním propojení harmonizovaných daňových systémů a kontrolovatelné ve spojení s pohybem zboží mezi zeměmi zapojenými do harmonizovaných daňových systémů

Nejvýraznější negativní vlastností nepřímých daní je skutečnost, že deformují cenové údaje. Zboží v nižší sazbě má nižší prodejní cenu pro konečného spotřebitele než zboží obdobných vlastností avšak zatížené základní sazbou daně. Nepřímé daně vedou tedy k jednorázovému zvýšení cen a tím krátkodobě zvyšují inflaci. Nicméně je patrné, že výše uvedené výhody tyto negativní dopady překrývají.

5.4 Vývoj harmonizačního procesu

O nutnosti harmonizace se začalo mluvit již se vznikem Evropského společenství a samotná harmonizace je zakotvena ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957. Jelikož hlavním cílem bylo sjednotit a otevřít trh jednotlivých zemí, mluvilo se především o harmonizaci daně z přidané hodnoty a spotřebních daních.

Samozřejmě byla snaha i o harmonizaci v oblasti přímých daní. V roce 1962 byla provedena studie, která se zaměřila na rozbor vlivu zdanění firem na konkurenceschopnost na úrovni Evropské unie. V polovině 70. let minulého století se začalo mluvit o společné sazbě daně z korporací v rozmezí 45 – 55 % pro všechny členské státy EU, v roce 1980 byl předložen návrh na harmonizaci daňových základů a o pět let později se začalo mluvit o harmonizaci pravidel pro uplatňování ztrát. Postupem času se však ukázalo, že harmonizace v oblasti přímých daní zasahuje do fiskální suverenity států, a proto všechny výše zmíněné návrhy byly neúspěšné a od dalších harmonizačních plánů se upustilo.

Harmonizační proces nepřímých daní měl poněkud jiný vývoj a na rozdíl od harmonizace přímých daní byl o něco úspěšnější. První krok společného zdaňování byl

proveden v roce 1967, kdy Komise přijala tzv. *1. směrnici*, která nařídila všem členským zemím do 1. ledna 1970 implementovat daň z přidané hodnoty jako jediný možný systém nepřímého zdanění. Tím došlo k tzv. strukturální harmonizaci nepřímého zdanění v EU. *Druhá směrnice* přesně definovala předmět daně, místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Členským zemím byla ponechána pravomoc stanovit si výši sazby daně a zařadit vybrané druhy zboží či služeb do kategorie zvýšené či snížené sazby daně.

Za přelomovou legislativní úpravu daně z přidané hodnoty pak považujeme tzv. *Šestou směrnici* (77/388/EEC), která je považována za základní směrnici, protože stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Šestá směrnice prodělala do okamžiku svého zrušení, tj. do 31. prosince 2006, celkem 32 novelizací, a proto ji považujeme za velmi zásadní. Věcný obsah byl začleněn do nově vzniklé směrnice č. 2006/112/EC [4].

Za druhou fázi pak pokládáme harmonizaci daňových sazeb. Tato fáze je ovšem považována za zásah do národní suverenity členských států EU, a proto je velmi obtížné ji prosadit. Daňové sazby jsou rovněž nástrojem fiskální politiky, a proto jejich harmonizace snižuje možnost ovlivňování agregátní nabídky a poptávky. Další problém pak následně vznikne v těch zemích, kde daně představují podstatnou část příjmů státního rozpočtu, čímž by se daný příjem mohl omezit. Nicméně komplikace vznikly již při sjednocení pouhého počtu daňových sazeb, protože například v Itálii v roce 1980 existovalo 10 daňových sazeb.

V roce 1989 Komise navrhla, aby se snížená sazba pohybovala v rozmezí 4 – 9 % a byla aplikována na tzv. základní životní potřeby a základní sazba v rozmezí 14 – 20 %. Od roku 1991 je stanovena pouze minimální hranice a v roce 1993 směrnice 92/77/EEC nařídila minimálně 15 % pro standardní sazbu a 5% pro sníženou.

Za důležitou změnu v oblasti harmonizace nepřímých daní se pak považuje přechod z principu země určení na princip země původu. Princip zdanění dle země určení znamená, že z vyváženého zboží se DPH neplatí a zboží je zdaněno až v zemi konečné

spotřeby. Přejít na princip země původu ale předpokládá zavedení jednotné daňové sazby, neboť v opačném případě by se stejné zboží prodávalo s různými sazbami daně podle místa původu. Ovšem vzhledem k tomu, že k sjednocení daně zatím nedošlo, stále se používá princip země určení. Fungování tohoto systému se doposud velmi osvědčilo, a to především z toho důvodu, že umožňuje členským státům zachovat svobodu stanovení výše sazby daně, čímž nedochází k deformaci na trhu nebo k přesunu společností poskytujících služby [4].

Nová legislativní úprava daně z přidané hodnoty, tj. Směrnice 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, která se od 1. 1. 2007 stala novým významným dokumentem harmonizace, nepřinesla v zásadě žádné podstatné změny. Byla vytvořena zejména z důvodu větší přehlednosti a srozumitelnosti [7].

V současné době mají jednotlivé státy EU samostatné daňové systémy a uplatňují samostatné daňové politiky, což je dáno především ekonomickými, sociologickými, historickými a dalšími faktory, které vývoj daňových soustav ovlivňovaly. Nicméně Smlouva o ES si klade požadavek tzv. daňové neutrality, a proto v článku 90 zakazuje členským zemím daňově diskriminovat výrobky z jiných členských států. V článku 93 je pak dovoleno harmonizovat nepřímé daně v rozsahu nezbytném pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.

5.5 Chyby při realizaci harmonizačního procesu daní v ČR

Česká republika je součástí harmonizačního procesu již několik let, a proto lze vygenerovat chyby, které harmonizaci zbytečně komplikují, zkreslují výsledky a umrtvují proces harmonizace. Jedná se především o následující chyby [17]:

- nedostatečná informovanost veřejnosti a podnikatelských subjektů o smyslu harmonizace a o důsledcích její aplikace na daňový systém České republiky
- zjednodušování provádění harmonizace pouhým vložením požadovaných právních ustanovení EU do národních právních předpisů ČR bez sledování celkového smyslu a logických vazeb vnitřní konstrukce takto upravovaného

předpisu, což vede zejména ke komplikovanosti, vnitřní nesourodosti a neuspořádanosti

- nadřazování odborné právní mluvy byrokracie EU v předpisech EU, navíc zkreslené formálním, doslovným překladem do českého jazyka
- podřízení průběhu harmonizace v ČR politickým zájmům
- zneužití harmonizace daňových předpisů státem, kdy v rámci harmonizace vloží do stávajících předpisů nepopulární ustanovení v národním zájmu

Výslednými efekty daných chyb a nedostatků je pak nedůvěra vůči tvrzením vlády a také vzrůst nedůvěry vůči Evropské unii.

5.6 Výjimky stanovené pro Českou republiku

Proces harmonizace zahrnuje především implementaci legislativy Evropské unie do národních daňových politik, avšak ne všechny státy jsou natolik vyspělé, aby mohly veškeré podmínky splnit hned po vstupu do Společenství.

Nejinak tomu bylo i v případě České republiky. Ačkoliv postupně plnila veškeré podmínky přijetí, Evropská unie schválila jisté výsady, které ČR mohla uplatňovat po dobu tzv. přechodného období.

Dané výjimky jsou zakotveny ve Směrnici 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 a patří mezi ně [7]:

- *zachování snížené sazby DPH dodávek tepla do 31. 12. 2007*, protože pokud by došlo k okamžitému přesunutí do základní sazby, mělo by to skokový dopad na výdaje obyvatelstva, čímž by většina občanů preferovala vytápění z kotlů přímo v bytech, což by mělo negativní dopad především na životní prostředí
- *zachování snížení sazby DPH pro dodání stavebních prací do 31. 12. 2007*, přičemž daná situace především reaguje na havarijní stav bytového fondu, který vyžaduje velké investice do oprav, takže zvýšení daně by silně omezilo jak výstavbu nových bytů, tak opravu stávajících

- *osvobození mezinárodní přepravy cestujících od DPH*, a to do doby než Rada rozhodne o jejím zrušení nebo po dobu, kdy je toto osvobození uplatňováno některým stávajícím členským státem
- *osvobození osob od registrace plátce DPH s obratem nižším než 35 000 EUR*, a to zejména z důvodu podpory malého a středního podnikání

Za nejpodstatnější výjimku, která se týká největšího počtu plátců daně z přidané hodnoty, je považováno výše zmíněné stanovení limitu obratu pro povinnou registraci plátce daně z přidané hodnoty v Hlavě XII Směrnice č. 2006/112/EC.

Členské země, které k 17. 5. 1977 poskytovaly osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat byl menší než 5 000 evropských zúčtovacích jednotek (ECU), nyní umožňují toto osvobození zvýšit až na 5 000 EUR. Na rozdíl od výše zmíněných států, členské země, jenž přistoupily do Evropské unie po 1. 1. 1978, mohou poskytovat osvobození až do vyššího limitu.

Pro podnikatelské subjekty mající sídlo v České republice to tedy znamená, že na základě čl. 287 směrnice se musí k dani z přidané hodnoty registrovat až v okamžiku, kdy jejich roční obrat překročí ekvivalent 35 000 EUR v národní měně při kursu platném ke dni přistoupení České republiky do Evropské unie.

V českém zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je pak limit pro povinnou registraci plátců DPH stanoven v §6 odst. 1:

Osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, je osvobozena od uplatňování daně, pokud její obrat nepřesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč, pokud tento zákon nestanoví jinak.

Po vzniku samostatné České republiky 1. ledna 1993 byl limit obratu pro povinnou registraci plátce DPH stanoven na výši 6 000 000 Kč. O dva roky později se limit snížil o polovinu, na 3 000 000 Kč a od 1. 10. 2003 byl ještě snížen na 2 000 000 Kč. Od

vstupu České republiky do Evropské unie a implementace evropské legislativy je povinná registrace vyžadována od překročení limitu 1 000 000 Kč.

Dále pak existuje také možnost dobrovolné registrace k dani z přidané hodnoty, a to zejména z důvodu obchodování s plátcí DPH, každopádně to už ale záleží na každém podnikateli, zda se mu to z důvodu administrativní náročnosti a zvláštních výdajů vyplatí.

5.7 Priority harmonizace daní v ČR

Se vstupem České republiky do Evropské unie 1. května 2004 byly v souladu s principy harmonizace EU zároveň stanoveny jako priority harmonizace daní v ČR následující cíle [17]:

- snížení počtu druhů zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě daně z přidané hodnoty
- snížení limitu pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty
- zrušení bezcelních obchodů v příhraničních oblastech ČR (kromě mezinárodních letišť)
- zdaňování určitých druhů služeb ze zahraničí dle zvyklostí EU
- vyřešení povinnosti registrace k DPH u subjektů založených ve veřejném zájmu
- zvýšení sazeb spotřebních daní u cigaret a minerálních olejů
- optimalizace systému zdaňování při slučování nebo dělení společností, zdaňování mateřských a dceřinných společností u přímých daní s ohledem na odstranění dvojího zdanění
- změna obecného předmětu zdaňování z dosavadního zdaňování práce ke zdaňování spotřeby
- zavedení ekologicky orientovaných daní
- zefektivnění správy daní a poplatků spolu se zapojením do systému výměny informací v rámci EU
- zintenzivnění spolupráce daňových administrativ členských zemí EU
- stabilizace daňové kvóty

6 Daňová harmonizace versus konkurence

Přestože se v současné době jedná o velký trend, musíme si klást otázku, zda je harmonizace opravdu tak žádoucí a nezbytná? Jaké bude mít důsledky a co nového nám přinese? Je pochopitelné, že se stává předmětem mnoha nekonečných diskusí a rozděluje politiky i obyvatelstvo na dva velké tábory. Každopádně jako všechno ostatní, má své výhody i nevýhody, do určité míry je přínosná, ale zároveň nás i o něco připraví.

O potřebě daňové harmonizace se začalo mluvit již od počátku integračních snah, tedy od 60. let minulého století. V počátku byly veškeré cíle a postoje velmi vysoké, mluvilo se nejen o strukturální harmonizaci, ale také o harmonizaci sazeb. Postupem času se ukázalo, že dané cíle nejsou dosažitelné a s dalšími neúspěšnými kroky se cíle měnily a o daňové harmonizaci se začalo uvažovat pouze v úzké spojitosti s jednotným vnitřním trhem a jeho fungováním.

Dá se říci, že v tomto sporu stojí na straně konkurence daňoví poplatníci, kteří chtějí mít možnost volby těch nejlepších podmínek pro podnikání a samozřejmě co nejnižší daňovou zátěž, a na straně harmonizace stojí vlády jednotlivých zemí, které si uvalením vysokých daní zajišťují především větší daňové příjmy do státního rozpočtu. Proto pokud to jde, podnikatelé konkurenci co nejvíce využívají a vlády se jí buď přizpůsobují nebo určitými metodami brání.

Pojďme se tedy nyní podívat, co konkrétního pro nás harmonizace znamená, co nám přinese, čím je výhodnější než konkurence a čeho se snaží její zastánci dosáhnout. Na druhou stranu ale také samozřejmě nesmíme opomenout hlavní argumenty odpůrců harmonizace.

Jak již bylo řečeno, harmonizace daně z přidané hodnoty je předpokladem efektivního fungování společného trhu EU, je tudíž velmi žádoucí, a proto se budu věnovat srovnání daňové harmonizace a konkurence přímých i nepřímých daní, tedy v obecném pojetí.

6.1 Argumenty zastánců harmonizace

Debata, týkající se střetu harmonizace a koordinace, je vyprovokována především politickými představiteli několika členských států. Samozřejmě se to týká především těch zemí, které mají vysoké daně, což je pochopitelné, protože to znevýhodňuje jejich postavení. Země s nízkým daňovým zatížením přitahují kapitál a představují vhodné podnikatelské prostředí, zatímco země s vysokými daněmi o příjmy z daní přicházejí. Proto je pro „daňová pekla“ mnohem přijatelnější a jednodušší, aby podporovaly daňovou harmonizaci, než aby udržovaly daňové břemeno v přiměřené výši. [8]

Kapitál je velmi mobilní faktor, a proto je velmi snadné ho přesunout ze země s vysokým daňovým břemenem do „daňového ráje“. Tím, že jednotlivé země jsou nuceny daňové zatížení kapitálu snížit, musí si to kompenzovat na vyšším zdanění práce. Tento stav pak vede k přesunům kapitálu do zemí s nižším daňovým zatížením. Hovoříme pak o tzv. *škodlivé daňové soutěži*, protože podnikatelské subjekty ve skutečnosti neplatí daně v zemi, ve které využívají veřejných služeb. [4]

Zastánci harmonizace poukazují na to, že by v případě daňové konkurence vzrostlo nebezpečí příliš nízkých daní. Může se totiž soutěžit o tzv. nejhorší výsledek, což může velmi negativně ovlivnit daňové výnosy a nepřímo pak veřejné rozpočty. Dále pak poukazují na nebezpečí nezaměstnanosti. Pokud jsou totiž v některých zemích příznivější daňové podmínky pro podnikání, je pochopitelné, že podnikatelé svůj kapitál přesunou, jenže pracovní síla je mnohem méně mobilní.

Samozřejmě za nejpádňější argument je považován fakt, že harmonizace je podmínkou plynulého fungování jednotného trhu. Rozdílné daňové systémy pak mohou omezit konkurenceschopnost podniků v různých členských státech. Jednotný trh navíc přináší určité výhody, kterých by v případě daňové konkurence jednotlivé podnikatelské subjekty nemohly využívat, a tím nemohou zvyšovat svou konkurenceschopnost.

Dále mezi námitky zastánců harmonizace patří skutečnost, že by různé daně mohly uměle ovlivňovat rozhodnutí podnikatelů, protože ti by své investice nesměřovaly tam, kde je to výhodné z hlediska přirozených podmínek, ale tam, kde je to výhodné

z pohledu daní, což v konečném důsledku bude mít velmi neefektivní dopad na hospodaření celého Společenství.

Dalším důvodem pro harmonizaci daní je existence externalit¹. Stát při tvorbě daňové soustavy nebere v úvahu vliv na jiné země. Ve skutečnosti daňový systém působí i na příjmy jiných států a jejich obyvatel. Bohaté, silné a velké státy mohou ovlivňovat světové ceny a celosvětový obchod.

V konečném důsledku by snad mohlo dojít k výraznému omezení daňových úniků, zejména proto, že by pro podnikatelské subjekty ztratilo smysl mezinárodně daně plánovat a z toho důvodu přemísťovat kapitál do tzv. daňových rájů nebo také proto, že by se zvýšila spolupráce mezi správci daně na mezinárodní úrovni a sdílely by se společné informace o věcech daňových dlužníků.

6.2 Argumenty odpůrců harmonizace

Nicméně i odpůrci harmonizace mají spoustu pádných argumentů, kterými obhajují daňovou konkurenci. Zrcadlovým argumentem k hrozbě velmi nízkého daňového břemene je naopak riziko velmi vysokého daňového zatížení. Pokud totiž politici vědí, že daňoví poplatníci nemohou utéct do „daňových rájů“, mnohem spíše uloží vysoké daně. Konečným důsledkem by mohl být odliv kapitálu mimo země Evropské unie, protože průměrné daňové zatížení by rostlo, což by snížilo prosperitu a zvýšilo nezaměstnanost v celé Unii.

Velmi důležitým faktorem hovořícím proti harmonizaci daní v Evropských společenstvích je potřeba zachování maximální fiskální autonomie. Vzhledem k tomu, že většina členských zemí EU je zároveň členem měnové unie, je role národních centrálních bank omezena, protože jejich pravomoci částečně převzala Evropská centrální banka. Centrálním bankám jednotlivých zemí tedy pro zásahy do ekonomiky

¹ Externalita: činnost, která ovlivňuje pozitivně či negativně jiné subjekty, aniž za ni musí platit nebo jsou za ni odškodněny.

zbyly nástroje fiskální, a proto by jejich užívání mělo být co nejvíce autonomní, aby členské země měly určité nástroje, kterými by čelily ekonomickým šokům. [4]

Dalším důvodem pro negativní postoj k daňové harmonizaci je fakt, že daňové sazby odpovídají preferencím a specifikům jednotlivých členských států. V některých členských zemích totiž daně tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů, a tak případná harmonizace by u daných zemí vyvolala výrazný pokles příjmů státních rozpočtů.

Do jisté míry se dá daňová konkurence přirovnat i ke konkurenci na trhu. Tak jako tržní konkurence zefektivňuje fungování trhu a pracuje ve prospěch spotřebitelů, daňová konkurence nutí státy k větší efektivnosti vlády a pracuje ve prospěch daňových poplatníků. Bez daňové soutěže se totiž vlády mohou chovat stejně jako monopol a uvalovat nadměrné daně. Výsledným efektem daňové konkurence je pak pokles daňových sazeb, nikoliv růst. [16]

V současné době je Evropská unie tvořena téměř všemi evropskými zeměmi, které prošly různou historií, mají různou vládu a různě vyspělé ekonomiky. Případná harmonizace daní by vedla k jednoznačnému znevýhodňování méně vyspělých zemí. Vyspělejší země se snaží o stanovení vyšších daní, protože se tak méně vyspělé země stávají méně konkurenceschopnými. V zájmu nových členských států ale jsou především nízké daně, které vytváří vhodné prostředí pro podporu rozvoje podnikání, zaměstnanosti a zrychlování hospodářského vývoje.

Dalším argumentem, který se silně staví proti harmonizaci daní, vznikl při zavedení společné měny zemí eurozóny - *eura*. Monetární politika patřila mezi hlavní nástroje státu, kterými působil na hospodářství země, spolu s harmonizací daní by státy přišly o další výsadu, kterou je nyní pravomoc stanovovat daně. Pokud by tuto pravomoc státy ztratily, vzniklo by velké riziko hospodářské katastrofy, zejména uvažíme-li, pro jak rozdílné ekonomiky bylo euro zavedeno. [8]

V konečném důsledku by pak mohla konkurence vyústit v efektivnější hospodaření. Různé přístupy k daňové politice vedou k různým úspěchům a jakmile se občané jednoho státu doslechnou o úspěchu sousední vlády, budou požadovat, aby jejich politici dané kroky také následovali.

Odpůrci harmonizace ještě poukazují na to, že Evropská unie není jediným společenstvím, které integruje mnoho odlišných ekonomik do společného celku a na příkladu Spojených států amerických je patrné, že ač jsou federací, nejsou jednotným fiskálním pásmem. Jednotlivé státy USA mají různé daňové systémy a daňové politiky, které jsou omezeny určitými limity Nejvyššího soudu. Státy nemohou zejména bránit mezistátnímu obchodu a ovlivňovat mezinárodní vztahy, nesmí daně ukládat diskriminujícím způsobem, a to podle rasy, pohlaví, náboženství nebo státní příslušnosti. Každý stát má nicméně odlišný daňový systém a daňová konkurence efektivně probíhá.

Nicméně nižší daně v rámci daňové konkurence nemusí úplně nutně vést k poklesu daňových příjmů do státního rozpočtu dané země. Pokud jsou totiž v dané zemi vhodné podmínky pro podnikání, podnikatelé do ní přesunou svůj volný kapitál a povede to ke zvýšení daňových základů, což přispěje i k vyšším příjmům státního rozpočtu.

Samotná harmonizace pak způsobuje především pomalejší růst ekonomiky, protože vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční toky kapitálu do země.

Nesmíme také přehlédnout skutečnost, že daňová konkurence sama o sobě může vést k tzv. *spontánnímu harmonizačnímu efektu*, tedy ke spontánnímu sblížení sazeb, a proto není nutné harmonizovat daně uměle. Daný efekt se může projevit mezi dvěma sousedními státy v případě daně z přidané hodnoty. Pokud by v sousední zemi bylo výrazně nižší daňové zatížení zboží a služeb, obyvatelům země s vyšší sazbou daně z přidané hodnoty by se vyplatilo nakupovat v sousední zemi. Protože se ale jedná především o příhraniční oblasti, neovlivňují ekonomiku země nijak výrazně, a proto není vláda nucena snižovat daňové sazby.

Nicméně o existenci daného efektu by se ale dalo spekulovat, protože k skutečnému sblížení sazeb daně z přidané hodnoty v členských zemích EU zatím nedošlo. [4]

V současné době panuje v Evropských společenstvích spíše daňová konkurence, není ovšem záměrná, je pouze výsledkem selhání harmonizačního procesu. Dalo by se říci, že daň z přidané hodnoty je částečně harmonizována, sazba se ale nesbližuje a z propočtů vyplývá, že pokud by se základní sazby DPH v zemích EU vzájemně přibližovaly stejně rychle jako v průběhu 90. let, trvala by jejich unifikace ještě dalších 90 let.

7 Vliv harmonizace DPH na podnikání v ČR

V praktické části jsem na základě provedeného dotazníkového průzkumu analyzovala postoj podnikatelských subjektů majících sídlo na území České republiky vůči harmonizaci daní, vlivu na jejich podnikání a zhodnotila jsem úroveň informovanosti podnikatelů o evropské legislativě a jejím dopadu na české právní normy.

7.1 Charakteristika dotazovaných podniků

Celkem bylo osloveno 83 podnikatelských subjektů sídlících po celé České republice, převážně ovšem ve Zlínském a Jihomoravském kraji a v Praze, a působících v různých oborech. Aktivně se průzkumu zúčastnilo 48 z oslovených podniků.

7.1.1 Právní forma podnikání

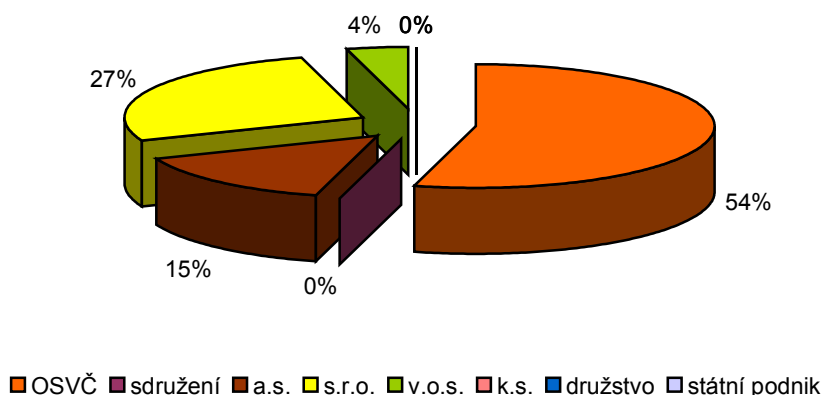
Konkrétní počet a právní formu podnikání respondentů uvádí následující tabulka:

Právní forma podnikání	Počet	Procenta
OSVČ	26	54%
Sdružení osob bez právní subjektivity	0	0%
Akciová společnost	7	15%
Společnost s ručením omezeným	13	27%
Veřejná obchodní společnost	2	4%
Komanditní společnost	0	0%
Družstvo	0	0%
Státní podnik	0	0%
CELKEM	48	100%

Tabulka č. 7.1: Právní forma podnikání respondentů

Ze struktury dotazovaných podniků je patrné, že částečně odpovídají i poměru jednotlivých právních forem tak, jak se vyskytují v celkovém počtu podniků v České republice. Strukturu právní formy podniků, kteří se provedeného průzkumu zúčastnili, zobrazuje graf na následující straně:

Právní forma podniků



Graf č. 7.1: Právní forma podnikání respondentů

Z uvedeného grafu vyplývá, že průzkumu se zúčastnili nejvíce podnikatelé – fyzické osoby (OSVČ – 54 %), druhou nejvýznamnější skupinu tvoří společnosti s ručením omezeným (27 %), dále pak akciové společnosti (15 %) a veřejné obchodní společnosti (4%). Bohužel se mi nepodařilo získat odpověď od žádného státního podniku ani družstva.

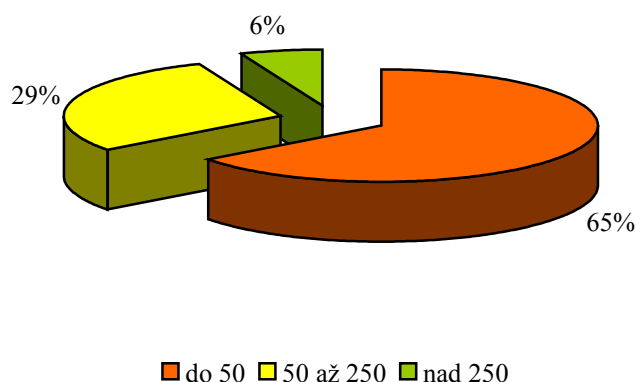
7.1.2 Počet zaměstnanců

Velikost dotazovaných podniků jsem určila na základě počtu zaměstnanců. Z níže uvedené tabulky a grafu na následující straně je patrné, že průzkumu se zúčastnily převážně malé a střední podniky (do 50 zaměstnanců), přičemž tvořily 65 % z celkového počtu respondentů. Jednalo se především o fyzické osoby – podnikatele, kteří asi v třetině případů žádné další zaměstnance ani nemají. Dále pak necelou třetinu respondentů představovaly podniky, které mají 50 – 250 zaměstnanců a podniky mající nad 250 zaměstnanců tvořily pouhých 6 %.

Počet zaměstnanců	Počet	Procenta
do 50	31	65%
50 až 250	14	29%
nad 250	3	6%
CELKEM	48	100%

Tabulka č. 7.2: Podniky podle počtu zaměstnanců

Podniky podle počtu zaměstnanců



Graf č. 7.2: Podniky podle počtu zaměstnanců

7.1.3 Obchodování se zeměmi v EU

Provedený průzkum se týkal především informovanosti podnikatelských subjektů o evropské legislativě a dopadech na jejich podnikání a jejich postoje k harmonizaci přímých i nepřímých daní. Jak vyplývá z následujícího grafu, obchody oslovených podniků se společnostmi sídlícími v jiných členských státech Evropské unie představují v současné době jen menšinu jejich celkových obchodů, a proto je nezbytné tuto skutečnost zohlednit při hodnocení výsledků hlavních bodů průzkumu, protože se většina podnikatelů o danou problematiku hlouběji nezajímá.

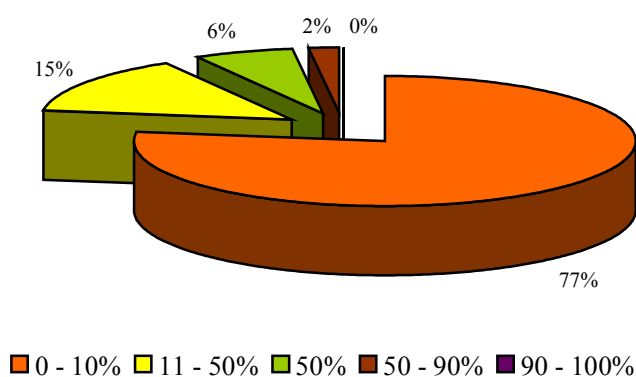
Jak je uvedeno v následující tabulce a grafu, pro více než tři čtvrtiny dotazovaných představuje obchodování se společnostmi z jiných členských států pouhých 10% z celkových obchodů, přičemž v 5 případech neobchodují s podniky z jiných členských zemí vůbec. Daná situace vyplývá možná také z určitého konzervativního přístupu českých podnikatelů. Přestože se po vstupu ČR do EU otevřel podnikatelům celý evropský trh, zjednodušilo se obchodování², podnikatelé ve většině případů mimo český trh nepronikají. Průzkumu se nakonec zúčastnila jediná společnost, pro kterou obchody na trhu EU představují více než polovinu jejich celkových obchodů.

² V rámci obchodování mezi členskými státy EU se již nejedná o zahraniční obchod (import a export).

Podíl obchodů se zeměmi EU	Počet	Procenta
0 - 10%	37	77%
11 - 50%	7	15%
50%	3	6%
51 - 90%	1	2%
91 - 100%	0	0%

Tabulka 7.3: Obchodování s podniky z jiných členských zemí

Podíl obchodů s jinými členskými zeměmi na celkovém obchodu



Graf č. 7.3: Obchodování s podniky z jiných členských zemí

Většina oslovených podnikatelů k dané otázce poznamenala, že s podniky sídlícími v jiném členském státě Evropské unie obchoduje jen velmi výjimečně, a to zejména z následujících důvodů:

- působí pouze na regionální úrovni
- legislativní komplikace (proto ani o obchodování se společnostmi z jiných členských států neusilují)
- neorientují se na evropském trhu, prozatím mají své stálé zákazníky v ČR
- jazyková bariéra
- nemají příležitost k takovému obchodu (nedostatek kontaktů)
- obava z rizika
- nemají kapacity na rozšíření aktuálního stavu obchodů

Výše uvedené výsledky a komentáře jsou pochopitelné již minimálně z toho důvodu, že se průzkumu zúčastnily většinou malé a střední podniky, které prozatím nejsou natolik vybavené, aby byly na evropském trhu dostatečně konkurenceschopné. Co se týče nadnárodních podniků, ty v České republice mají pouze své pobočky, a tak se k otázce harmonizace daní staví úplně jinak, protože se jich daná problematika přímo dotýká.

7.2 Postoj k harmonizaci daní

Další část provedeného průzkumu se týkala samotné harmonizace daňových soustav a jejich vlivu na podnikání na podniky v České republice. Zkoumala jsem postavení podnikatelů k harmonizaci jednak v obecné rovině, ale také jsem se následně zaměřila na harmonizaci daní přímých i nepřímých.

7.2.1 Vliv vstupu České republiky do Evropské unie na podnikání

Česká republika se stala členskou zemí Evropské unie dne 1. května 2004. Již před vstupem do Evropské unie se zavázala implementovat řadu unijních směrnic do své národní legislativy. V daňové oblasti to byla zejména implementace Směrnice o mateřských a dceřinných společnostech, Směrnice o fúzích, Směrnice o zdaňování licenčních poplatků a úroků a Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru. Všechny výše zmíněné směrnice byly implementovány do zákona o daních z příjmů.

Co se týče daně z přidané hodnoty, byl vypracován zcela nový zákon o dani z přidané hodnoty, který vycházel z Šesté, Osmé a Třinácté směrnice Rady. Vstupem do Evropské unie se Česká republika zavázala implementovat i nově vzniklé směrnice týkající se DPH, a to Směrnicí 2006/112/EC a Směrnicí 2008/08/ES a další.

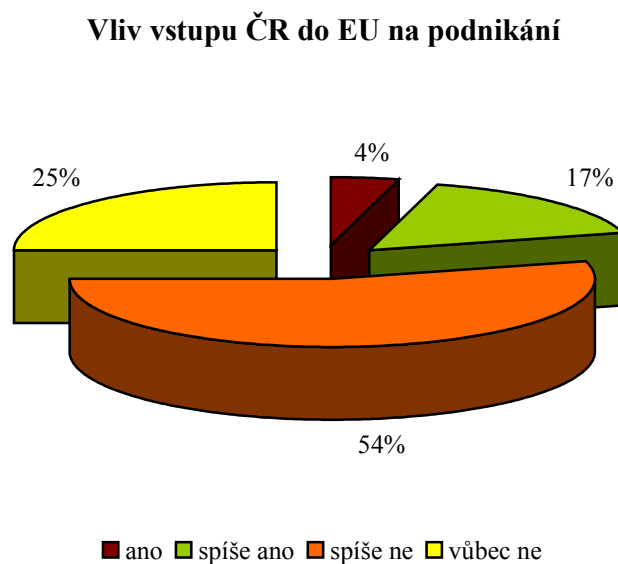
Samozřejmě existuje řada dalších právních předpisů, které se přímo daní nedotýkají, ale podnikání ovlivňují, a které Česká republika musela zohlednit ve své národní legislativě, a to všechno mělo určité dopady na všechny podnikatelské subjekty, které mají sídlo na území České republiky.

Z výše uvedeného je patrné, že česká legislativa se po vstupu do Evropské unie výrazně změnila a začala se přizpůsobovat evropské legislativě. Třebaže došlo k podstatným změnám v právních úpravách týkajících se daní, podnikatelé na tyto změny nijak výrazně nereagovali a nepřipouští, že by jejich podnikání nějak ovlivňovaly. Jejich postoj je patrný z následující tabulky a grafu.

Česká republika vstoupila do Evropské unie k 1. 5. 2004. Mělo to vliv na Vaše podnikání a obchodování Vaší společnosti?

Odpověď	Počet	Procenta
ano	2	4%
spíše ano	8	17%
spíše ne	26	54%
vůbec ne	12	25%

Tabulka č. 7.4: Vliv vstupu ČR do EU na podnikání



Graf č. 7.4: Vliv vstupu ČR do EU na podnikání

Dle mého názoru byl dopad vstupu České republiky do Evropské unie na podnikatelské prostředí mnohem větší než si většina podnikatelů uvědomuje a připouští. Implementace unijních směrnic měla dopad na všechny podniky, třebaže se společnostmi z jiných členských států neobchodují.

7.2.2 Harmonizace daní nepřímých

V provedeném průzkumu jsem se samozřejmě zaměřila hlavně na postoje podnikatelů k harmonizaci daně z přidané hodnoty po vstupu České republiky do Evropské unie, protože zejména v této oblasti došlo k zásadním změnám.

Ke dni vstupu ČR do EU 1. května 2004 nabyl účinnosti Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, přičemž Česká republika se svým vstupem zavázala do své národní právní legislativy implementovat evropskou legislativu.

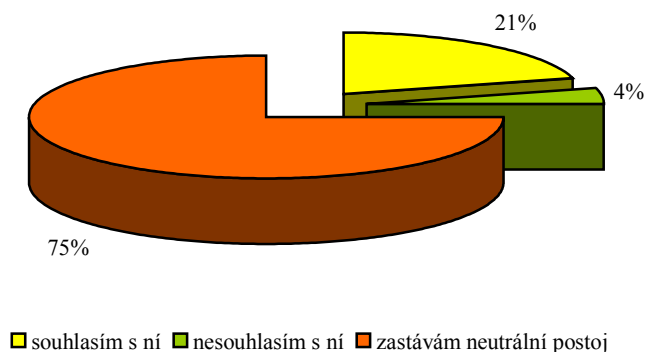
Dotazník byl zaměřen jednak na postoj podnikatelů k harmonizaci daně z přidané hodnoty v obecném pojetí, dále jsem zjišťovala, zda by ocenili větší informovanost v této oblasti a poslední dotaz vycházel z konkrétního příkladu z praktické oblasti.

Z průzkumu také vyplývá, že všeobecné povědomí o harmonizaci není prozatím na dostatečné úrovni. Pokud prováděné změny nemají na podnikatele zásadní dopady, nezajímají se o ně ani o důsledky z nich vyplývající.

Postoj k harmonizaci nepřímých daní	Počet	Procenta
souhlasím s ní	10	21%
nesouhlasím s ní	2	4%
neutrální postoj, o danou problematiku se nezajímám	36	75%

Tabulka č. 7.5: Postoj k harmonizaci nepřímých daní

Postoj k harmonizaci nepřímých daní



Graf č. 7.5: Postoj k harmonizaci nepřímých daní

Z grafu je patrné, že třetina respondentů zastává k harmonizaci daně z přidané hodnoty spíše neutrální postoj nebo se o danou problematiku vůbec nezajímají. Je to způsobeno především nedostatkem informací, složitou legislativou a častými změnami. Z komentářů některých respondentů je patrné, že harmonizaci považují prospěšnou jen v oblasti zjednodušení administrativních opatření při obchodování na evropském trhu. Z jiných názorů zase vyplývá, že snaha o harmonizaci DPH situaci spíše více komplikuje, je snaha kopírovat modely vyspělejších států, které ovšem v českém podnikatelském prostředí nejsou aplikovatelné.

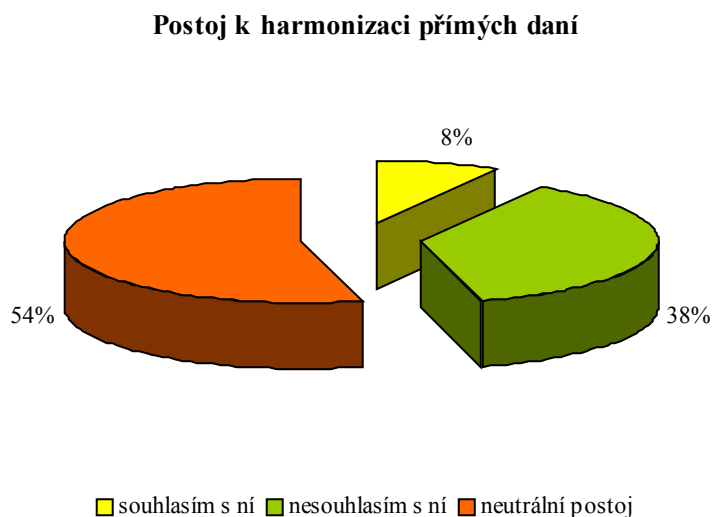
7.2.3 Harmonizace daní přímých

Vzhledem k tomu, že hlavní oblastí dotazníkového šetření byla daň z přidané hodnoty, otázka ohledně harmonizace přímých daní byla považována pouze za doplňující. Přesto bylo velmi zajímavé získané informace porovnat.

Harmonizace přímých daní v Evropské unii prozatím stagnuje, a to především z důvodu komplikovanosti a odporů jednotlivých vlád. Jedná se o zásah do suverenity států, a proto je pochopitelné, že se prozatím tomu jednotlivé členské země brání.

Postoj k harmonizaci přímých daní	Počet	Procenta
souhlasím s ní	4	8%
nesouhlasím s ní	18	38%
neutrální postoj, o danou problematiku se nezajímám	26	54%

Tabulka č. 7.6: Postoj k harmonizaci přímých daní



Graf č. 7.6: Postoj podnikatelů k harmonizaci přímých daní

Ze zjištěných výsledků je patrné, že podnikatelé zastávají podobný postoj jako vlády jednotlivých států. Podnikatelé se o problematiku přímých daní zajímají podstatně více než o problematiku harmonizace daně z přidané hodnoty, přičemž jejich postoj k harmonizaci přímých daní je spíše negativní a s harmonizací nesouhlasí (38 %).

7.2.4 Informovanost v oblasti daně z přidané hodnoty

V další části dotazníkového šetření jsem se zaměřila na potřebu informovanosti podnikatelů v oblasti daně z přidané hodnoty, a to zejména její legislativní úpravy, novelizací a implementací směrnic Evropské unie.

Se vstupem České republiky do Evropské unie nabyt účinnosti již zmíněný Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který byl od té doby 15krát novelizován³, přičemž poslední novely vstoupily v platnost k 1. lednu 2008.

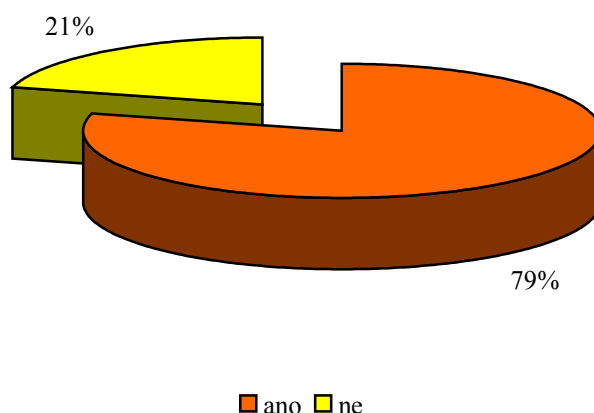
³ Údaj platný k 1. 1. 2008.

Jak uvádí následující tabulka a graf, téměř 80 % respondentů se větší informovaností v oblasti daně z přidané hodnoty vůbec nebrání.

Uvítali byste větší informovanost o legislativě, novelách, změnách a výjimkách týkajících se daně z přidané hodnoty?

Odpověď	Počet	Procenta
ano	38	79%
ne	10	21%

Tabulka č. 7.7: Potřeba větší informovanosti v oblasti DPH



Graf č. 7.7: Potřeba větší informovanosti v oblasti DPH

Je velmi příznivé, že většina podnikatelů se snaží z oblasti daní získat podrobnější informace, přinejmenším v rozsahu, který potřebují pro své vlastní podnikání. Vzhledem k tomu, že nedostatek informací většinou vede k obavám z daných obchodů, měla by se spolu s větší informovaností o výhodách, změnách či výjimkách v právní úpravě DPH zvýšit i objem obchodování v rámci jednotného trhu EU. Proniknutí na nové trhy by mělo vést k dalšímu rozvoji a podpoře českých podniků a v konečném důsledku by to mohlo mít pozitivní vliv na národní ekonomiku.

7.3 Česká versus evropská legislativa

Poslední část daného průzkumu byla zaměřena na praktickou oblast daně z přidané hodnoty. Přestože České republice vznikla po vstupu do EU povinnost implementovat evropskou směrnici do národní legislativy, zdaleka není česká a evropská legislativa totožná.

Je pochopitelné, že pro podnikatele tím vznikají komplikace a kladou si otázku, jakým způsobem postupovat, pokud se český zákon o DPH liší od evropské Směrnice.

Pro směrnici platí, že je závazná pro každý členský stát EU, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům. Podle judikatury Evropského soudního dvora platí, že *pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné zvolit výklad podle cíle zamýšleného směrnicí*. Pokud výklad národního zákona v souladu s cílem zamýšleným směrnicí není možný (např. je zcela v rozporu se směrnicí), je možné postupovat přímo podle směrnice.

Dle mého názoru je nezbytné také poznamenat, že *zatímco jednotlivec může proti státu prosazovat práva přiznaná směrnicí, která nebyla dostatečně implementována do národního zákona o DPH, stát se naopak přímého účinku směrnice nemůže dovolávat*.

7.3.1 Odlišnosti zákona od DPH od směrnice EU

Česká právní úprava daně z přidané hodnoty se od směrnice EU liší zejména v následujících případech [18]:

- **odlišné stanovení základu daně u bezplatně poskytnutých plnění**

Zákon o DPH považuje za zdanitelné plnění také poskytnutí obchodního majetku pro osobní spotřebu podnikatele nebo jeho zaměstnanců nebo poskytnutí obchodního majetku bez úplaty, pokud byl u tohoto majetku nebo jeho části uplatněn odpočet daně.

Dle českého zákona je základem daně cena zjištěná podle zvláštního předpisu⁴, která se považuje za cenu včetně DPH. Podle směrnice EU je základem daně výše výdajů (nákladů) vynaložených osobou povinnou k dani na poskytnutí těchto služeb nebo kupní (výrobní) cena zboží k okamžiku dodání. Tato cena může být v mnoha případech nižší než cena zjištěná podle českého zákona a pro plátce daně tedy výhodnější.

- **oprava sazby daně**

Zjistí-li plátce DPH, že uskutečnil plnění, přičemž u tohoto plnění uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně nebo osvobození od daně, a zvýšil tím svoji daňovou povinnost, pak podle § 49 odst. 2 zákona o DPH⁵ nelze opravu sazby daně provést. Pokud by ale plátce tímto postupem svoji daňovou povinnost snížil, musí na základě českého zákona provést opravu daně v dodatečném daňovém přiznání.

Evropská směrnice zakaz opravy sazby daně neobsahuje. Při postupu podle směrnice EU lze tedy provést i opravu sazby daně, pokud plátce původně zdanil uskutečněné zdanitelné plnění vyšší sazbou než ve skutečnosti měl.

- **definice osob u služeb typu reverse-charge**

Při poskytnutí některých služeb⁶ v rámci EU se místo plnění přenáší k příjemci těchto služeb. Podle českého zákona se místo plnění přenáší mimo tuzemsko, pokud je služba poskytnuta osobě registrované k dani v jiném členském státě a v opačném případě, místo plnění se přenáší do tuzemska, pokud takovou službu poskytne českému subjektu osoba registrovaná k dani v jiném členském státě.

Podle směrnice EU se místo plnění přesune i v případě, pokud je příjemcem služby osoba povinná k dani, nikoliv pouze osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, a tak může docházet k mnoha nejasnostem při určení místa plnění u poskytnutí těchto služeb.

⁴ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku

⁵ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

⁶ Např. poradenské, právní, reklamní, poskytnutí informací, telekomunikační, atd.

Zmíněné příklady jsou dokladem, že Česká republika prozatím dostatečně neimplementovala evropskou legislativu do svého zákona. Plátcí by si měli být vědomi, že pokud se jednotlivé legislativy liší, mají nárok se dovolávat svých práv vyplývajících ze směrnice. Mimo jiné jedním z práv je i postup podle české legislativy, pokud je výhodnější, a to přestože je v rozporu s evropskou směrnicí.

V praxi už v této oblasti pomalu dochází k určitým pokrokům. Některé finanční úřady již nezpochybňují opravu sazby daně směrem dolů, přestože ji český zákon neumožňuje.

Ministerstvo financí navíc v současné době připravuje rozsáhlejší novelu zákona o DPH, která by měla odstranit některé nesoulady, které doposud mezi evropskou a českou legislativou přetrvávají. Tato novela by měla vstoupit v platnost již v roce 2009.

Zda podnikatelé o daných možnostech vědí a využívají je, to bylo předmětem poslední části provedeného průzkumu.

Pokud by došlo k rozporu mezi legislativou EU a českou právní úpravou DPH, jako plátce DPH můžete požadovat práva přiznaná Směrnicí Evropské unie, která ovšem nebyla do národní právní úpravy dostatečně implementována.

Víte o existenci této možnosti?

Odpověď	Počet	Procenta
ano, danou možnost jsem využil	0	0%
ano, ale nikdy jsem ji nevyužil	6	13%
ne	42	88%

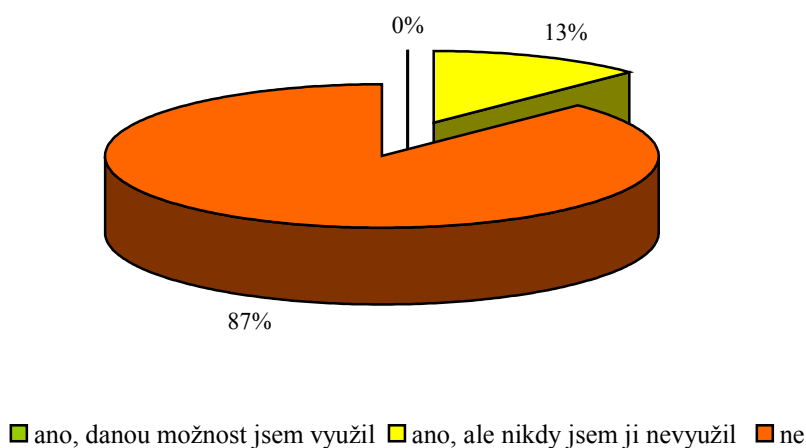
Tabulka č. 7.8: Možnost využití výhodnější právní úpravy DPH

Z grafu je očividné, že tato skutečnost není vůbec všeobecně známa a myslím si, že v mnoha případech na tento fakt podnikatele neupozorní ani pracovníci na finančních úřadech.

Je nutné podotknout, že výsledky jsou mírně zkresleny malým počtem respondentů. Nicméně nikdo z dotazovaných podnikatelů nikdy této možnosti nevyužil, a tak nebylo možné ani zjistit podrobnější informace o jejich zkušenostech při řešení těchto problémů a při jednání s finančními úřady.

Pouhých 13 % respondentů připustilo, že o existenci této možnosti vědí, sami ji ovšem nikdy ve svém podnikání nevyužili. Z grafu je zřejmé, že naprostá většina o existenci tohoto práva nikdy předtím neslyšela.

Víte o možnosti využití výhodnější právní úpravy DPH?



Graf č. 7.8: Možnost využití výhodnější právní úpravy

Je nutné také podotknout, že ti podnikatelé, kteří se již s danou problematikou setkali a o dané možnosti věděli, se pohybují v oblasti poradenství s problematikou podnikání na evropském trhu nebo se zabývají podporou malého a středního podnikání v České republice.

7.4 Hodnocení průzkumu

Provedený průzkum ukázal, že oblast daní patří v současné době mezi velmi diskutované problematiky. Domnívám se, že je tomu tak nejen proto, že má tak zásadní dopad na podnikatelské prostředí v České republice, ale také proto, že se dotýká soukromých životů nás všech, občanů ČR.

Současný postoj ze strany podnikatelů vůči harmonizaci a implementaci evropské legislativy není příliš kladný, což vyplývá především z neustálých novelizací a změn, které aktuální situaci mnohdy jen komplikují.

Přestože zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nabyl účinnosti vstupem České republiky do Evropské unie, tj. 1. května 2004, již vychází ze Šesté směrnice a byl několikrát novelizován v souladu s nově přijatými směrnicemi EU, doposud se nepodařilo odstranit veškeré odlišnosti zákonů, a tak mnoha podnikům, které obchodují na jednotném trhu Evropské unie, vznikají zbytečné problémy a komplikace.

Ze zjištěných výsledků je patrné, že většina podnikatelů se o tuto problematiku nezajímá, dokud se přímo nedotýká jejich vlastní činnosti, což je samozřejmě pochopitelné, ale v mnoha případech si ani nepřipouští, že dané změny mohou mít na jejich podnikání tak zásadní nepřímý vliv.

Z průzkumu také vyplývá, že k otázce harmonizace má většina podnikatelů spíše neutrální postoj. Ti, kteří se danou problematikou trochu zabývají, považují harmonizaci daně z přidané hodnoty za nezbytnou podmínku fungování jednotného trhu a jsou ochotni ji akceptovat.

K harmonizaci přímých daní už se ale staví mnohem odmítavěji. Pravděpodobně by přinesla zjednodušení situace pro podnikatele, kteří působí na nadnárodní úrovni, na druhou stranu ovšem nebude respektovat různé úrovně vyspělosti jednotlivých členských států, jejich ekonomik a odlišné historické pozadí.

Podstatná část respondentů by také přivítala větší informovanost v oblasti problematiky daní. Já sama také zastávám názor, že podrobnější informace týkající se evropské daňové problematiky, a také o důvodech, důsledcích, principech a celkovém průběhu harmonizace, by mohly změnit negativní postoj podnikatelů vůči harmonizaci daně z přidané hodnoty a mohly by daný proces urychlit. Mnohdy dochází jen k malým nuancím v důsledku nepřesného doslovného překladu z originálních listin do českého jazyka, což může mít za následek odlišnou interpretaci zákona.

V neposlední řadě je pak nutné zmínit, že povědomí podnikatelů o možnostech využití evropské legislativy, pokud je výhodnější než česká právní úprava daně z přidané hodnoty, je na velmi nízké úrovni. Nesoulad mezi jednotlivými legislativami vyplývá zejména z neúspěšné implementace evropské legislativy do českého zákona o DPH, což se nepodařilo odstranit ani během patnácti novelizací zákona o DPH. Myslím si, že větší informovanost v této oblasti by v mnoha případech usnadnila podnikání a také jednání na finančních úřadech.

8 Závěr

Ve své bakalářské práci s názvem *Trendy v harmonizaci DPH v Evropské unii a jejich vliv na podnikání v ČR* jsem se zaměřila na současnou daňovou politiku zemí Evropské unie, na důvody, cíle a průběh harmonizace daní, zejména pak daně z přidané hodnoty, a na vliv evropské daňové politiky na podnikání v České republice. Jedná se o oblast, které se věnuje velická pozornost, a to zejména z důvodu, že významně ovlivňuje budoucí vývoj sjednocené Evropy.

Dílčím cílem mé práce bylo zhodnotit historii vývoje daně z přidané hodnoty, příčiny a důsledky jejího zavedení, legislativní úpravu, její modifikace v jednotlivých členských státech Evropské unie a samozřejmě její předpokládaný budoucí vývoj v nadcházejících letech.

Dále jsem se zabývala harmonizací daní v obecném pojetí, zejména pak dosavadním vývojem harmonizačního procesu (jak daní přímých, tak nepřímých) a také postavením České republiky v rámci celého vývoje harmonizace, tedy konkrétními výjimkami, které jsou České republice po určité období poskytnuty.

V současné době se harmonizační proces stále vyvíjí a existuje několik možností jeho dalšího vývoje. Rozšířením Evropské unie na současných 27 států se celý proces výrazně zpomalil a zkomplikoval, což je dáno především odlišným historickým vývojem a rozdílnou vyspělostí ekonomiky jednotlivých členských zemí, a proto ne všechny státy jsou schopny implementovat evropskou legislativu do právní úpravy daní svých zemí ve stejném časovém horizontu. Vzhledem k tomu, že v rámci harmonizačního procesu neexistuje společný cíl všech zemí, jako je tomu například u měnové politiky, kdy se všechny členské státy snaží o zavedení eura, je mnohem náročnější ubírat se v rámci daňové politiky stejným směrem.

Podstatnou součástí mé práce pak byla také nekonečná diskuse na téma „daňová harmonizace versus konkurence“, ve které jsem se snažila nezaujatým pohledem

posoudit argumenty jak zastánců, tak odpůrců harmonizace, zabývala jsem se jejími výhodami, nevýhodami, nezbytnými podmínkami a důsledky.

Závěrem tedy můžeme konstatovat, že v současné době panuje v zemích Evropské unie daňová konkurence, nicméně se nejedná o záměr, lze ji spíše považovat za selhání harmonizačního procesu.

Co se týče daně z přidané hodnoty, je proces její harmonizace mnohem úspěšnější než je tomu u daní přímých. Daň z přidané hodnoty je již několik let částečně harmonizována, jsou stanoveny limity pro minimální sazby daně, nicméně k jednotné sazbě ve všech členských zemích je ještě hodně daleko – jak již bylo řečeno, současnou rychlostí přibližování základních sazeb DPH v zemích EU by tento proces trval ještě dalších 90 let. Také se uvažuje o harmonizaci základu daně z příjmů právnických osob, což by přispělo k zjednodušení podnikání především těm společnostem, které zároveň působí ve více členských zemích EU.

V teoretické části své práce jsem využila jednak znalostí nabytých studiem na Fakultě podnikatelské VUT v Brně, dále jsem čerpala z literatury týkající se dané problematiky a také z odborných časopisů, ze kterých jsem získala mnoho cenných informací a poznatků.

Praktická část této práce vycházela především z vyhodnocení dotazníkového šetření, kterého se zúčastnilo 48 podnikatelských subjektů, přičemž jsem především zhodnotila postoj respondentů vůči trendům v harmonizaci daně z přidané hodnoty v zemích EU a vlivu evropské daňové politiky na podnikání v České republice.

Z výsledků průzkumu je patrné, že podnikatelé mají k problematice daní velmi neutrální postoj. Vývojem a změnami v daňové oblasti se většina oslovených podnikatelů nezabývá, pokud nemají zásadní dopady na jejich vlastní podnikání.

Za nejvýznamnější změnu v oblasti daně z přidané hodnoty po vstupu České republiky do Evropské unie můžeme považovat zákon č. 235/2004 Sb., který vychází ze Šesté

směrnice Rady a od nabytí účinnosti byl již 15krát novelizován. Přesto stále není zcela v souladu s evropskou legislativou a nesoulad české a evropské právní úpravy DPH působí další komplikace pro podnikatelské subjekty.

Domnívám se, že většina podnikatelů by také přivítala důkladnější informace týkající se připravovaných novelizací zákona o dani z přidané hodnoty, jeho změn a následných dopadů na podnikání v České republice. Dle mého názoru je také nezbytné, aby byl kladen větší důraz na kvalitu překladu evropské legislativy do českého jazyka. Měly by se tím eliminovat nejasnosti a zejména možnosti chybné interpretace originálního znění evropské daňové legislativy.

Budoucí vývoj harmonizačního procesu daní lze jen velmi těžko předpovídat, a to zejména proto, že je ovlivněn nejen společnými ekonomickými cíli Evropské unie, ale je také třeba zohlednit politický vývoj jednotlivých členských zemí a samozřejmě také v ostatních státech světa a mnoho dalších faktorů.

Literatura

- [1] FIALA, P., PITROVÁ, M.: *Evropská unie*. 1. vydání. Brno: Centrum pro studium demokracie a kultury, 2003. 743 s. ISBN: 80-7325-015-2.
- [2] HAMERNÍKOVÁ, B., KUBÁTOVÁ, K.: *Veřejné finance*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 402 s. ISBN: 80-902-752-14.
- [3] KUBÁTOVÁ, K.: *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. Praha: ASPI, a.s., 2003. 225 s. ISBN: 80-86395-84-7.
- [4] NERUDOVÁ, D.: *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI, a.s., 2005. 236 s. ISBN: 80-7357-142-0.
- [5] PAJAS, P., ROSSITER, T.: *O Evropské unii*. 1. vydání. Praha: Ministerstvo zahraničních věcí ČR, 2000. 179 s.
- [6] POSPÍŠILOVÁ, P., RAMBOUSEK, J.: *Daň z přidané hodnoty: Směrnice Rady o společném systému daně z přidané hodnoty (nahrazující Šestou směrnicí) a zákon o dani z přidané hodnoty*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 446 s. ISBN: 978-80-7357-244-0.
- [7] ŠIROKÝ, J.: *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU včetně Bulharska a Rumunska: legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně Směrnice Rady 2006/112/EC*. 2. vydání. Praha: LINDE, 2007. 255 s. ISBN: 978-80-7201-649-5.

Články

- [8] BŘICHÁČEK, T.: *Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie*. Revue Politika. Březen 2007. [online]. Dostupný z WWW: <http://cdkbrno.cz/rp/clanky/347/danova-harmonizace-versus-svoboda-a-demokracie/>.
- [9] EUROPEAN COMMISSION: *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*. Situation at 1st Jan 2008. Dostupný z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
- [10] EUROPEAN COMMISSION: *How VAT works. General Overview*. [online]. Dostupný z WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/index_en.htm.
- [11] HOCHMANNOVÁ, O.: *Novela směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty – Směrnice Rady 2008/08/ES*. DPH aktuálně. 7/2008. [Publ. 31. března. 2008].

- [12] HOCHMANNOVÁ, O.: *Prováděcí pravidla pro vracení DPH osobám z jiných členských států – Směrnice Rady 2008/09/ES*. DPH aktuálně. 7/2008. [Publ. 31. března 2008].
- [13] KOPŘIVA, J.: *Harmonizace daní v Evropské unii*. [online] Dostupné z WWW: <<http://www.kopriva.org/>>.
- [14] KUBÁTOVÁ, K.: *Daně – konkurence nebo harmonizace?* Publ. 13. 1. 2004. [online]. Dostupný z WWW: <<http://cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>>.
- [15] *Historie Evropské unie*. [online]. EUROPA, the portal of the European institutions. [cit. 1. května 2008]. Dostupný z WWW: <http://europa.eu/abc/history/index_cs.htm>.
- [16] MACH, P.: *Daňová konkurence musí být zachována!* [Publ. 13. 1. 2004]. [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=417>>.
- [17] MATOUŠEK, P.: *Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU*, Daně a finance 7-8/2005.
- [18] ROUDNÝ, V.: *DPH: Kdy je výhodnější česká a kdy evropská legislativa?*, APOGEO News, č. 13 [online]. Duben 2008. Dostupný z WWW: <<http://www.apogeo.cz/upload/File/newsletter-13.pdf>>.
- [19] RYSKOVÁ, S.: *EU navrhuje jeden základ daně*. Publ. 27. 9. 2007. [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.euroskop.cz/22109340/clanek-zpravodajstvi/>>.
- [20] ŠINDELKA, V.: *Česká DPH bude po vstupu do EU harmonizována*. Publ. 7. 11. 2003. [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/33661-ceska-dph-bude-po-vstupu-do-eu-harmonizovana/>>.
- [21] ŠINDELKA, V.: *Daňová harmonizace*. Publ. 25. 6. 2001. [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>>.
- [22] *Value-Added Tax*. Encyclopedia of Management. Cit. 15. 3. 2008. [online]. Dostupné z WWW: <<http://www.referenceforbusiness.com/management/Tr-Z/Value-Added-Tax.html>>.
- [23] VAN DER HOEK, P. *Tax Harmonization and Competition in the European Union*. [online]. Dostupný z WWW: <<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJTR/2003/2.html>>

Právní předpisy

- 1) Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů
- 2) Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 3) Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
- 4) Šestá směrnice Rady 77/388/ESH, zákon o DPH
- 5) Osmá směrnice Rady 79/1072/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu
- 6) Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty
- 7) Směrnice Rady 2008/08/ES
- 8) Směrnice Rady 2008/09/ES

Seznam tabulek

Tab. 4.1 Sazby DPH v zemích EU	29
Tab. 7.1 Právní forma podnikání respondentů	45
Tab. 7.2 Podniky podle počtu zaměstnanců	46
Tab. 7.3 Obchodování s podniky z jiných členských zemí	48
Tab. 7.4 Vliv vstupu ČR do EU na podnikání	50
Tab. 7.5 Postoj k harmonizaci nepřímých daní	51
Tab. 7.6 Postoj k harmonizaci přímých daní	53
Tab. 7.7 Potřeba větší informovanosti v oblasti DPH	54
Tab. 7.8 Možnost využití výhodnější právní úpravy DPH	57

Seznam grafů

Graf 7.1 Právní forma podnikání respondentů	46
Graf 7.2 Podniky podle počtu zaměstnanců	47
Graf 7.3 Obchodování s podniky z jiných členských zemí	48
Graf 7.4 Vliv vstupu ČR do EU na podnikání	50
Graf 7.5 Postoj k harmonizaci nepřímých daní	52
Graf 7.6 Postoj k harmonizaci přímých daní	53
Graf 7.7 Potřeba větší informovanosti v oblasti DPH	54
Graf 7.8 Možnost využití výhodnější právní úpravy DPH	58

Přílohy

Příloha č. 1: Dotazník pro podniky

Dotazník pro účely bakalářské práce na téma „Trendy v harmonizaci DPH v Evropské unii a jejich vliv na podnikání v ČR“

Vážená paní, vážený pane,

zpracovávám bakalářskou práci na výše uvedené téma, a proto provádím průzkum mezi podnikateli, kteří sídlí na území ČR. Výsledkem tohoto průzkumu bude především zjištění postoje podnikatelů vůči harmonizaci, jejich názor na dopad a vliv na obchodování po vstupu ČR do EU. Výsledky budou použity pouze pro můj výzkum a Vaše data se nikde neobjeví. S výsledky Vás ráda dodatečně seznámím.

Děkuji za Váš čas a za poskytnuté informace

Lenka Popová

1. Česká republika vstoupila do Evropské unie 1. 5. 2004. Mělo to vliv na Vaše podnikání a obchodování Vaší společnosti?

- ☐ ano
- ☐ spíše ano
- ☐ spíše ne
- ☐ vůbec ne

2. Jaký je Váš postoj k harmonizaci nepřímých daní (DPH) v Evropské unii?

- ☐ souhlasím s ní, má pozitivní dopad na mé podnikání
- ☐ nesouhlasím s ní, má negativní dopad na mé podnikání
- ☐ nijak mé podnikání neovlivní

Komentář:

3. Jaký je Váš postoj k harmonizaci přímých daní v Evropské unii?

- ☐ souhlasím s ní, má pozitivní dopad na mé podnikání
- ☐ nesouhlasím s ní, má negativní dopad na mé podnikání
- ☐ nijak mé podnikání neovlivní

4. Uvítali byste větší informovanost o legislativě, novelách, změnách a výjimkách týkajících se daně z přidané hodnoty?

- ☐ ano
- ☐ ne

Komentář:

5. Pokud by došlo k rozporu mezi legislativou EU a českou právní úpravou DPH, jako plátce DPH můžete požadovat práva přiznaná Směrnicí Evropské unie, která ovšem nebyla do národní právní úpravy dostatečně implementována. Víte o existenci této možnosti?

- ☐ ano, už jsem ji využil
- ☐ ano, ale nikdy jsem ji nevyužil
- ☐ ne

6. Obchodování se společnostmi sídlícími v jiném členském státě tvoří z celkového objemu Vašich obchodů asi:

- ☐ 0 – 10 %
- ☐ 10 – 50 %
- ☐ 50 %
- ☐ 50 – 90 %
- ☐ 90 – 100 %

7. Počet zaměstnanců Vaší společnosti je:

- ☐ do 50
- ☐ 50 až 250
- ☐ nad 250

8. Právní forma Vaší společnosti:

- ☐ OSVČ
- ☐ sdružení osob bez právní subjektivity
- ☐ obchodní společnost
 - ☐ akciová společnost
 - ☐ společnost s ručením omezeným
 - ☐ komanditní společnost
 - ☐ veřejná obchodní společnost
 - ☐ evropská společnost
 - ☐ evropské hospodářské zájmové sdružení
- ☐ družstvo
- ☐ státní podnik

9. Vaše osobní postřehy, komentáře či připomínky k novému zákonu o DPH a harmonizaci daně z přidané hodnoty.
