

Abstrakt

Diplomová práce „Harmonizace daní v Evropské unii“ se zaměřuje na posouzení současného stavu ve vývoji harmonizace jednotlivých druhů daní. Porovnává pozitiva a negativa harmonizace daní oproti daňové konkurenci. Hodnotí reálnost pokračování harmonizačního procesu a jeho dopady. Obsahuje přehled implementace harmonizačních opatření do daňového systému České republiky.

Abstract

This diploma thesis “Tax Harmonisation in the European Union” focuses on an assessment of current developments in the harmonization of the various types of taxes. It compares the pros and cons of tax harmonization versus tax competition. It assesses continuation of the harmonisation process feasibility and its consequences. It contains an overview of the implementation of harmonization measures into the tax system in the Czech Republic.

Klíčová slova

Daňová harmonizace, daňová konkurence, Evropská unie, přímé a nepřímé daně, harmonizovaný základ daně korporací, harmonizovaná sazba daně z přidané hodnoty.

Key words

Tax harmonization tax competition, European Union, direct and indirect taxes, harmonized corporate tax base, harmonized rate of value added tax.

ZAJÍČKOVÁ, A. *Harmonizace daní v Evropské unii*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2011. 86 s.

Vedoucí diplomové práce Ing. Pavel Svirák, Dr.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 24. května 2011

Poděkování

Děkuji panu Ing. Pavlu Svirákovi, Dr. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD.....	10
1. DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY A EVROPSKÁ UNIE	12
1.1 DAŇ A DAŇOVÉ PRINCIPY	12
1.2 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY	14
<i>1.2.1 Daň příjmů právnických osob</i>	<i>15</i>
<i>1.2.2 Daň z příjmů fyzických osob.....</i>	<i>15</i>
<i>1.2.3 Daň z nemovitostí.....</i>	<i>15</i>
<i>1.2.4 Daň dědická a darovací, daň z převodu nemovitostí</i>	<i>16</i>
<i>1.2.5 Daň silniční.....</i>	<i>16</i>
<i>1.2.6 Daň z přidané hodnoty.....</i>	<i>16</i>
1.3 MEZINÁRODNÍ SROVNÁNÍ DANÍ.....	17
1.4 EVROPSKÁ UNIE A DAŇOVÁ SPOLUPRÁCE.....	19
1.5 DAŇOVÁ HARMONIZACE	21
2. HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ	25
2.1 VLIV GLOBALIZACE NA DANĚ	25
2.2 HARMONIZACE VERSUS KONKURENCE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ.....	26
<i>2.2.1 Pozitiva a negativa daňové konkurence.....</i>	<i>26</i>
<i>2.2.2 Pozitiva a negativa daňové harmonizace</i>	<i>28</i>
2.3 HARMONIZACE PŘÍMÝCH A NEPŘÍMÝCH DANÍ	30
<i>2.3.1 Harmonizace daně z příjmů právnických osob.....</i>	<i>31</i>
<i>2.3.1.1 Legislativa EU a její implementace do českého daňového systému.....</i>	<i>32</i>
<i>2.3.1.2 Harmonizace systému korporativního zdaňování.....</i>	<i>33</i>
<i>2.3.1.3 Názor odborné veřejnosti na jednotný základ daně.....</i>	<i>35</i>
<i>2.3.1.4 Societas Europae</i>	<i>36</i>
<i>2.3.2 Harmonizace daně z příjmů fyzických osob.....</i>	<i>37</i>
<i>2.3.2.1 Legislativa EU</i>	<i>37</i>
<i>2.3.3 Ostatní přímé daně.....</i>	<i>39</i>
<i>2.3.4 Daň z přidané hodnoty.....</i>	<i>39</i>

3. POSOUZENÍ PROCESU HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ A JEHO DOPADŮ	43
3.1 HARMONIZOVANÝ ZÁKLAD DANĚ KORPORACÍ.....	43
<i>3.1.1 Hodnocení naplnění daňových principů.....</i>	<i>43</i>
<i>3.1.2 Jednotná vymezení a postupy výpočtu základu daně.....</i>	<i>47</i>
<i>3.1.3 Spojení IAS/IFRS a jednotného základu daně.....</i>	<i>51</i>
<i>3.1.4 Způsob rozdělení daňového výnosu konsolidovaného základu daně.....</i>	<i>52</i>
<i>3.1.5 Harmonizace sazby daně</i>	<i>53</i>
3.2 POSOUZENÍ DOPADŮ SPOLEČNÉHO ZÁKLADU DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	55
<i>3.2.1 Vliv na velikost a rozdělení základu daně.....</i>	<i>55</i>
<i>3.2.2 Vliv na administrativní náročnost.....</i>	<i>56</i>
3.2 ZDANĚNÍ FYZICKÝCH OSOB V EU	58
3.3 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY A NUTNOST DALŠÍCH ZMĚN	62
3.1 IMPLEMENTACE HARMONIZAČNÍCH OPATŘENÍ DO DAŇOVÉHO SYSTÉMU ČESKÉ REPUBLIKY.....	68
4. ZÁVĚR	73
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	75
MONOGRAFIE	75
ČLÁNKY, VĚDECKÉ STATĚ	75
INTERNETOVÉ ZDROJE.....	76
PŘÍLOHY.....	78

Seznam schémat

Obr. č. 1.1 Stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti	21
Obr. č. 1.2 Úrovně harmonizace daňových systémů v zemích EU	22

Seznam tabulek

Tab. č.: 2.1 Varianty harmonizace systému korporativního zdaňování	33
Tab. č.: 2.4 Založené Societas Europea	35
Tab. č.: 2.3 Porovnání systémů nepřímé daně	39
Tab. č.: 2.4 Praktický dopad rozdílných nepřímých daní	39
Tab. č.: 2.5 Legislativní kroky strukturální harmonizace DPH	40
Tab. č.: 2.6 Další směrnice upravující DPH	41
Tab. č.: 3.1 Požadavek všeobecnosti a jeho plnění	43
Tab. č.: 3.2 Metody skupinového zdanění	47
Tab. č.: 3.3 Možnosti zpětného rozdělení ztráty	48
Tab. č.: 3.4 Metody odpisování budov a staveb	49
Tab. č.: 3.5 Hodnocení možností harmonizační politiky	56
Tab. č.: 3.6 Charakteristiky osobních důchodových daní ve státech EU	57
Tab. č.: 3.7 Zdanění příjmů fyzických osob v České republice a Německu	59
Tab. č.: 3.8 Země s nejčastější změnou sazby DPH	65

Seznam grafů

Graf č.: 3.1 Sazba daně právnických osob v zemích EU	52
Graf č.: 3.2 Vývoj sazby daně z příjmů právnických osob	53
Graf č.: 3.3 Hodnocení možností harmonizační politiky	56
Graf č.: 3.4 Průměrná sazba DPH v EU v jednotlivých letech	61
Graf č.: 3.5 Průměrná sazba DPH v členských státech EU	62
Graf č.: 3.6 Sazba DPH v EU	64
Graf č.: 3.7 Sazby DPH v zemích se stabilní výší daně	65

Úvod

Harmonizace daní v Evropské unii se dotýká každého občana členského státu. Přestože se názory jak odborné tak laické veřejnosti na harmonizační procesy velmi různí, je nutné si uvědomit, že již vstupem České republiky do Evropské unie jsme s harmonizačními opatřeními nepřímo souhlasili. Působení harmonizačních snah Evropské komise ovlivnilo především oblast nepřímých daní. Daň z přidané hodnoty již byla harmonizována v rozsahu minimálně potřebném pro fungování jednotného trhu v rámci území Evropské unie. Jednou z povinností plynoucích České republice bylo i zavedení tzv. ekologických daní. Ne každou změnu daňové legislativy ale lze přisuzovat právě Evropské unii, například navrhované sjednocování sazby daně z přidané hodnoty plyne pouze z fiskálních zájmů České republiky. I přesto, že změny v daňové legislativě jsou poměrně časté, harmonizace daní v žádném případě neprobíhá intenzivně, natožpak snadno. Při schvalování daňových změn legislativa vyžaduje jednomyslný souhlas všech členských států. Je tedy nevyhnutelné, aby se na stejném cíli a cestě k němu shodlo 27 specifických národních ekonomik, při 27 názorech a návrzích realizace. Přestože by sjednocení daňových systémů jednotlivých členských států Evropské unie bylo z ekonomického pohledu optimální, realizace je především z důvodu politických zájmů, které jsou v mnohých oblastech v rozporu s názory ekonomů, nesnadná a zavedení harmonizovaného daňového systému bude jistě po dlouhou dobu stále aktuální.

Cílem diplomové práce posouzení současného stavu ve vývoji samotné harmonizace u jednotlivých druhů daní a stanovit základní úkoly pro její budoucí zajištění v rámci zemí Evropské unie. Pro splnění tohoto cíle jsem si zvolila níže popsaný postup.

První část diplomové práce s názvem „**Daňový systém České republika a Evropská unie**“ vypracuji metodou popisnou za účelem získání základního teoretického východiska pro dosažení cíle. Čtenář bude na prvních stránkách seznámen se základními požadavky na správný daňový systém. Dále se ve své práci věnuji popisu daňové soustavy České republiky a metodice mezinárodního srovnávání daní. Teoretická část je potom uzavřena popisem harmonizačních procesů v rámci EU.

Druhá kapitola „**Harmonizace přímých a nepřímých daní**“ používá již metody analýzy v oblasti vlivu globalizace na harmonizační procesy, porovnání harmonizace s daňovou konkurencí, zdůrazňuje jejich pozitiva a negativa. Ústředním tématem této části je analýza průběhu harmonizačních procesů dle jednotlivých druhů přímých a nepřímých daní. Zvláštní zřetel je kladen na návrh jednotného harmonizovaného základu daně, doplněný o názory odborné veřejnosti. V návaznosti na zdanění právnických osob se věnuji zhodnocení implementace legislativy Evropské unie do českého daňového systému. Neopomenuto není ani zdanění fyzických osob. Předpokladem fungujícího jednotného trhu, který patří mezi základní pilíře Evropské unie, je stanovení jednotných pravidel pro DPH, proto právě tato daň byla zasažena harmonizačními procesy v nejširším rozsahu.

Metodu analýzy jsem především uplatnila ve stěženi části diplomové práce - ve třetí kapitole „**Posouzení procesu harmonizace daňových systémů a jeho dopadů**“. Obsahem této části hodnocení návrhů harmonizovaného základu daně korporací a stanovení nutných opatření pro jeho možnou implementaci. V návaznosti je také analyzován problém spravedlivého rozdělení výnosu a jeho zdanění v dotčených členských státech. Dále pak posuzuji dopady zavedení jednotného základu daně a to především z pohledu rozdělení daňového základu a administrativní náročnosti systému. V oblasti daně z příjmů fyzických osob seznamuji čtenáře se zdaněním z jiných členských zemí a konkrétněji porovnávám daňové zatížení občana České republiky a Německa. Z důvodů, které v této části práce uvádím, není harmonizace v této daňové oblasti přípustná. Přesto že daň z přidané hodnoty byla již z velké části harmonizována, existují stále nedořešené problémy bránící bezproblémovému fungování jednotného trhu. Implementací harmonizačních opatření do daňového systému České republiky se zabývám na posledních stránkách třetí části diplomové práce.

V závěrečné části za využití metody komparace porovnávám možnosti dalšího vývoje. Obsahem čtvrté kapitoly je především shrnutí základních úkolů pro budoucí vývoj harmonizace v rámci zemí Evropské unie.

1. Daňový systém České republiky a Evropská unie

1.1 Daň a daňové principy

Daň je definována jako povinná, nenávratná zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Představuje tedy transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru. Názory na podobu daní a stejně tak celého daňového systému prošly dlouhým historickým vývojem. Požadavky na dobrý a fungující daňový systém byly formulovány již v dobách středověkých filozofů a učenců. V době již moderní ekonomie se touto oblastí zabývali například Adam Smith, Karel Engliš, Milton Friedman a další. Karel Engliš dělí daňové zásady do tří skupin:

a) finančně politické zásady

- dostatečnost - zajistit finanční prostředky pro veřejné potřeby
- pružnost - přizpůsobit daňové zatížení potřebám státu
- odpovědnost - zjistitelnost míry daňového zatížení a projednávání daňových zákonů v zákonodárném sboru
- transparentnost - průhlednost vazeb v rámci jedné daně i mezi daněmi

b) národohospodářské zásady

- volba vhodného objektu zdanění
- administrativní jednoduchost správy daní
- ekonomická efektivnost - podpora efektivní alokace finančních zdrojů
- věcná daňová únosnost - sledující vliv zdanění na produktivitu práce, výrobu, technický pokrok a pohyb kapitálu
- osobní daňová únosnost - vliv daní na domácnosti

c) morální zásady

- úměrnost - vůči poplatníkově daňové kapacitě
- všeobecnost zdanění - bez daňových privilegií
- zmírnění majetkových rozdílů a osvobození nízkých důchodů a majetku
- solidnost - v přístupu k jednotlivci ze strany tvůrce daňové politiky

Všechny tyto zásady by se měly promítat do aplikace daňového systému každé vyspělé tržní ekonomiky. Současný názor na daňové principy je výsledkem mnoha teorií ověřovaných v praxi po celá staletí a přesto dnes uznávané daňové principy nelze považovat za neměnné. Zmiňované daňové zásady vyjadřující požadavky na správný daňový systém i na jednotlivé daně jsou v současné době:

- Všeobecnost
- Spravedlnost (korektnost) daní
- Efektivnost daní
- Daňová výtěžnost
- Stabilita daňového práva
- Politická průhlednost a právní perfektnost

Zásada všeobecnosti poukazuje na nutnost uplatňování daňové povinnosti na všechny členy společnosti. Jako první princip všeobecnosti daní formuloval Adam Smith ve svém díle Pojednání o podstatě a původu bohatství národů (1776) (LAJTKÉPOVÁ, 2007, s. 39-48).

Daňová spravedlnost je chápána jako snaha po redistribuci a po dosažení určitého stupně progresivity. Za principy spravedlnosti jsou považovány:

- *Princip prospěchu ze zdanění* – od jednotlivců by se očekávalo, že svou potřebu veřejných statků upraví tak, aby byl mezní prospěch ze spotřeby roven mezním nákladům. Tento princip neodpovídá
- *Princip schopnosti platit* – absolutní rovná daň - proporcionální rovná oběť, znamená shodnou část ztráty užitku všech plátců

Z hlediska efektivnosti daní je cílem daňových systémů snížit dodatečné náklady na transfer peněžních prostředků od jednotlivců a firem do veřejných rozpočtů. Tyto dodatečné daňové náklady snižují celkový efekt ekonomiky. Kromě přímých a nepřímých administrativních nákladů nese společnost také náklady na distroze, které vyvolává každá daň. Zavedení nové daně způsobuje změny v relativních cenách,

v relativních výnosech a užitečích (HÁVA, HANUŠOVÁ, 2010). Praktický dopad distroze je následující:

- daň spotřební zvyšuje cenu zdaněného zboží a snižuje čistý výnos z jeho výroby
- daň z mezd zvyšuje cenu práce a snižuje čistou mzdu
- daň ze zisku snižuje čistý výnos z podnikání

Nejnovějším daňovým principem v Evropě je harmonizace vybíraných daní v rámci Evropské unie.

1.2 Daňová soustava České republiky

Daňovou soustavu České republiky lze rozdělit do následujících oblastí:

- přímé daně – poplatník je platí na úkor svého důchodu a nepřenáší je na jiný subjekt
 - *důchodové* – daň z příjmů fyzických a právnických osob
 - *majetkové* – daň z nemovitostí, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí, daň silniční
- nepřímé daně – plátce daň sice odvádí, ale nesnižuje se mu tím jeho vlastní důchod, daň je přenesena na jiný subjekt. Jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb a převodů práv
 - *universální* – daň z přidané hodnoty
 - *selektivní* – spotřební daně, ekologické daně
- další odvody daňového charakteru
 - *pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění* – tyto příspěvky nesplňují přesně podmínky pro zařazení do kategorie daní, avšak mají některé vlastnosti, které se daním velmi přibližují. Klasifikace daní dle OECD řadí příspěvky na sociální zabezpečení mezi daně.
 - další místní poplatky

(ŠIROKÝ, 2010, s. 39-48)

1.2.1 Daň příjmů právnických osob

Předmětem daně ze zisku korporací jsou obecně příjmy nebo výnosy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem. Každá společnost ale není zřízena za účelem zisku, má jiné poslání, než je podnikání a jejich příjmy vyplývající právě z tohoto poslání nejsou předmětem daně. Zdanění právnických osob neprobíhá u všech subjektů totožně, odlišné zdaňování je zejména u bytových družstev, veřejných vysokých škol, bank, zdravotních pojišťoven, odborových organizací, státních fondů, investičních fondů a penzijních fondů.

Poplatníky daně z příjmů právnických osob nejsou fyzické osoby a organizační složky státu. Poplatníci, kteří nemají na území České republiky sídlo nebo místo podnikání a ani se zde obvykle nezdržují, mají daňovou povinnost pouze z příjmů plynoucích se zdrojů na území České republiky. Svě celosvětové příjmy daní v České republice poplatníci, kteří zde mají sídlo nebo místo podnikání, nebo se na území České republiky obvykle zdržují.

1.2.2 Daň z příjmů fyzických osob

Předmětem této osobní důchodové daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Zákon také vymezuje příjmy, které předmětem daně nejsou. Jedná se o přijaté úvěry a půjčky, a příjmy z dědictví. Mimo těchto příjmů fyzické osoby také nemusí zdaňovat příjmy osvobozené, mezi které patří zejména náhrady škody a pojistná plnění, sociální příjmy a transfery.

1.2.3 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí zahrnuje daň ze staveb a daň z pozemků. Předmětem daně ze staveb jsou stavby, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, byty a nebytové prostory. Základem této daně je zastavěná plocha, tedy výměra půdorysu nadzemní části stavby v m². Předmětem daně z pozemků jsou pozemky ležící na území České republiky

zachycené v katastrální mapě vedené katastrálními úřady. Základem daně je cena pozemku nebo skutečná výměra pozemku v m². Základní výměra daně je často dále upravována korekčním koeficientem, který je odvozen od počtu obyvatel v obci. Korekční koeficient může nabývat hodnot 0,3; 0,6; 1,0; 1,4; 1,6; 2,0; 2,5; 3,5 a 4,5. Dále může obec zvýšit daň až o 500 %.

1.2.4 Daň dědická a darovací, daň z převodu nemovitostí

Předmětem daně dědické je nabytý majetek na základě dědictví ze závěti nebo dědictví ze zákona. Poplatníkem daně je každý dědic. Dani darovací podléhá bezplatný převod vlastnictví majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele. Poplatníkem daně je zpravidla nabyvatel majetku. Pro výše uvedené daně platí osvobození pro I. a II. skupinu podle příbuzenského stavu. Do I. skupiny se řadí manželé a příbuzní v řadě přímé, tzn.: děti rodiče, vnoučata, prarodiče. II. skupinu tvoří příbuzní v řadě pobočné, tzn.: sourozenci, tety, strýcové, neteře, synovci, manželé dětí rodičů; a osoby žijící déle než jeden rok ve společné domácnosti. Ostatní fyzické a všechny právnické osoby patří do III. skupiny, kde se osvobození vztahuje pouze na částky do 20 000,-- Kč. Nad tuto hodnotu je sazba daně klouzavě progresivní od 7 % po 40 % u majetku nad 50 mil. Kč. Daň dědická je rovna jedné polovině daně darovací. Daň z převodu nemovitostí tvoří 3% hodnoty nemovitosti.

1.2.5 Daň silniční

Dani silniční podléhají silniční vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, za podmínky jejich užívání v rámci podnikání. Daň se stanoví dle objemu válců v motoru v cm³ či dle hmotnosti v tunách a počtu náprav.

1.2.6 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty patří narozdíl od předchozí daní mezi daně nepřímé. Její legislativní podoba splňuje podmínky směrnice Rady 2006/112/ES (více příloha č. 1).

Předmětem daně je:

- dodání zboží a převod či převod nemovitostí
- poskytnutí či přijetí služby
- pořízení zboží z jiného členského státu
- dovoz zboží.

Dani z přidané hodnoty podléhají plnění za úplatu, která mají místo plnění v České republice. Mimo základní sazbu 20 % je zejména u základních potravin, knih, novin a časopisů, zdravotní a sociální péče, atd. uplatňována snížená sazba daně ve výši 10 %.

Daně se vyměřují:

- na základě daňového přiznání od poplatníka, nebo hlášení od plátce daně,
- srážkou u zdroje příjmů – daň se vypočítá zvláštní sazbou daně jako daň konečná
- na základě daňového výměru
- ve výjimečných případech individuální dohodou mezi poplatníkem a správcem daně

1.3 Mezinárodní srovnání daní

Daňová kvóta je nejznámější a nepoužívanější ukazatel pro mezinárodní srovnání daňového zatížení obyvatelstva.

$$\text{Daňová kvóta} = (\text{příjmy veřejných rozpočtů z daní} / \text{HDP}) \times 100$$

Ve většině případů je ale do daňového zatížení zahrnuta nejen daň, ale i další povinné příspěvky na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění, cla a také místní regionální daně. V tomto případě používáme ukazatel složené daňové kvóty neboli souhrnné daňové kvóty:

$$\text{Souhrnná daňová kvóta} = (\text{příjmy daňového charakteru} / \text{HDP}) \times 100$$

Hrubý domácí produkt je počítán v běžných cenách a představuje souhrn všeho zboží a všech služeb vyrobených v daném roce v dané zemi. Souhrnná daňová kvóta počítá se všemi daňovými příjmy veřejných rozpočtů, pro dílčí analýzy jsou nejčastěji používány následující skupiny daní (dle klasifikace OECD):

- skupina 1000 – daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
 - skupina 1100 – daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
 - skupina 1200 - daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od společností
- skupina 2000 – příspěvky na sociální zabezpečení
- skupina 5000 – daně ze zboží a služeb

*Kompletní přehled Klasifikace Daní dle metodiky OECD uvádím v příloze číslo dvě.
(LAJTKEPOVÁ., 2007, s. 50-57)*

Dnes představují daňové příjmy veřejných rozpočtů ve vyspělých zemích nejméně čtvrtinu a v některých zemích až polovinu hrubého domácího produktu. K rychlému růstu daní došlo zejména v posledním století.

Pro analýzu daňových dopadů jsou používány **efektivní daňové sazby**, na rozdíl od daňové kvóty, která je spíše makroekonomický fiskální ukazatel. Mezi „Effective tax rate“ patří:

- AETR – průměrná efektivní daňová sazby
- METR – marginální efektivní daňová sazba

Používané jsou také **implicitní daňové sazby** či ukazatele **průměrní míry daňového zatížení práce, spotřeby či kapitálu** (ŠIROKÝ, 2010, s. 31-40).

1.4 Evropská unie a daňová spolupráce

Zakládajícími členy dnešní Evropské unie byly v roce 1952 Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, SRN a Nizozemsko. K prvnímu rozšíření Evropských společenství (EHS, ESUO a Euratom) došlo až v roce 1973. V tomto roce byly za členy přijaty Dánsko, Irsko a Spojené království. V roce 1981 se Evropská společenství rozšířila o Řecko, které bylo v roce 1986 následováno Portugalskem a Španělskem - rozšíření druhé a třetí, takzvané jižní. Čtvrté rozšíření - severní, v roce 1995 přidalo k EU Finsko, Rakousko a Švédsko. Předposlední páté rozšíření EU, zvané východní, proběhlo 1. května 2004, kdy se Unie rozšířila o 10 zemí. Česko, Estonsko, Kypr, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Polsko, Slovensko a Slovinsko se staly novými členy Evropské unie. Šesté rozšíření EU je zatím poslední a od 1. ledna 2007 jsou novými členy Rumunsko a Bulharsko. V současné době mezi kandidátské země patří Chorvatsko, Makedonie, Turecko a Island (stav k 31.12.2010) (http://europa.eu/about-eu/member-countries/index_cs.htm).

První daňová ustanovení, která předpokládají spolupráci členských zemí v daňové oblasti byla ustanovena již ve Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství v článku 95 až 98 a následně i v článku 99, který byl do smlouvy zapracován s účinností od 1.7.1987 – Single European Act. Zásadní změny uvedených článků byly provedeny Smlouvou o Evropské unii a Amsterodamskou smlouvou (výňatek smlouvy uvádím v příloze číslo 2). Již z prvotních daňových ustanovení lze vyzorovat výrazně větší zájem o harmonizaci nepřímých daní narozdíl od daní přímých. Zatím co nepřímým daním se věnují články 95, 96, 97, 99, přímých daní se týká pouze zákaz zvýhodnění vývozu do členských zemí formou úlev na přímých daní uvedený v článku 98 (ŠIROKÝ, 2010, s. 21-30).

Základními dokumenty jsou také přístupové smlouvy, které kromě obecných pasáží obsahují i přechodné výjimky pro jednotlivé státy. Výjimky převážně usnadňují přechod mezi daňovou legislativou přístupujícího státu a obecnými přijatými usneseními Evropské unie. Přístupové smlouvy jsou podepisovány při každém rozšíření Evropské unie, v současné době existuje šest přístupových smluv (stav k 31.12.2010).

Zavedení jednotného trhu, volný pohyb zboží, osob a kapitálu a růst globalizace sebou přinesl i nové typy daňových podvodů, které svým rozsahem přesahují hranice členských států, a nelze s nimi bojovat odděleně. Vzájemná spolupráce daňových správ v rámci Evropské unie je od roku 1977 upravena směrnicí č. 777/799/ECC, která původně obsahovala daňovou spolupráci pouze v oblasti přímých daní. Směrnice definuje následující způsoby výměny informací:

- výměna na dožádání – orgán daňové správy členského státu může požádat příslušný orgán správy jiného členského státu o sdělení informací
- automatická výměna údajů – výměny údajů mezi orgány daňové správy probíhají pravidelně bez předchozího dožádání na základě dohody mezi státy
- spontánní výměna údajů – výměna informací bez předchozího dožádání v případě předpokladu krácení daně, zvýšení daňové povinnosti v jiném členském státě, snížení daně umělým přesunem zisku, atd. (NERUDOVÁ, 2008, s. 118 – 128):

Daňové správy spolupracují v následujících oblastech:

- správa daně z přidané hodnoty – Nařízení Rady č. 1798/2000 jehož cílem je:
 - usnadnění výměny informací – formuluje požadavky, stanovuje závazné lhůty pro poskytnutí informace a možnosti užití informací, důvody pro odmítnutí poskytnutí informací a výměnu informací s nečlenskými státy Evropské unie
 - usnadnění provádění kontrol daně z přidané hodnoty – upravuje přítomnost úředníků daňové správy jiného členského státu během kontroly, zavádí přeshraniční notifikaci rozhodnutí daňových správ, stanovuje postupy pro provádění souběžných kontrol více členskými státy.

- správa spotřebních daní – Nařízení Rady č. 2073/2004 jehož cílem je:
 - stanovit jasnější a závaznější pravidla pro výměnu informací
 - více přímých kontaktů mezi národními úřady pro boj proti podvodům
 - usnadnit intenzivnější výměnu informací
 - usnadnit správní spolupráci mezi členskými zeměmi

- přímé zdanění – směrnice č. 2073/2004 která umožňuje:
 - koordinovat činnost, jejímž úkolem je zabránit přeshraničním daňovým podvodům
 - provádět více činností v zastoupení (správního orgánu jiného členského státu)

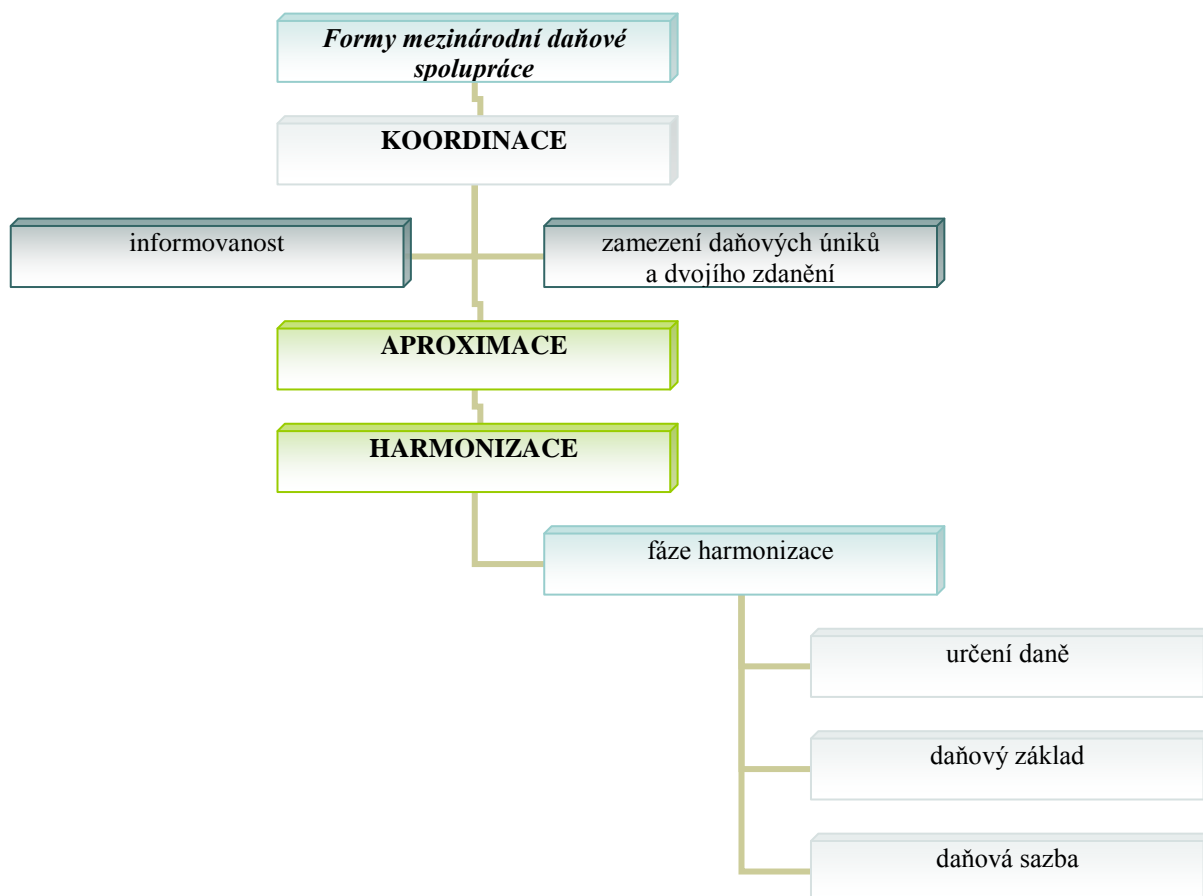
- vymáhání pohledávek
(NERUDOVÁ, 2008, s. 118 – 128)

1.5 Daňová harmonizace

S nástupem globalizace, přechodem z regionálních trhů na trhy celosvětové dochází ke střetávání různých daňových systémů. Příčiny existence oddělených daňových systémů přestávají platit. Je nutné, pro omezení daňových úniků a tím snižování daňových příjmů vlád, aby státy v daňové oblasti spolupracovaly.

D. Nerudová vyjadřuje cíl harmonizace v Evropské unii následovně: „... *harmonizací lze chápat jako mechanismus, jeho pomocí jsou odstraňována taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav.*“

Stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti



Obr. č.: 1.1

(ŠIROKÝ, 2010, s. 26 – 30)

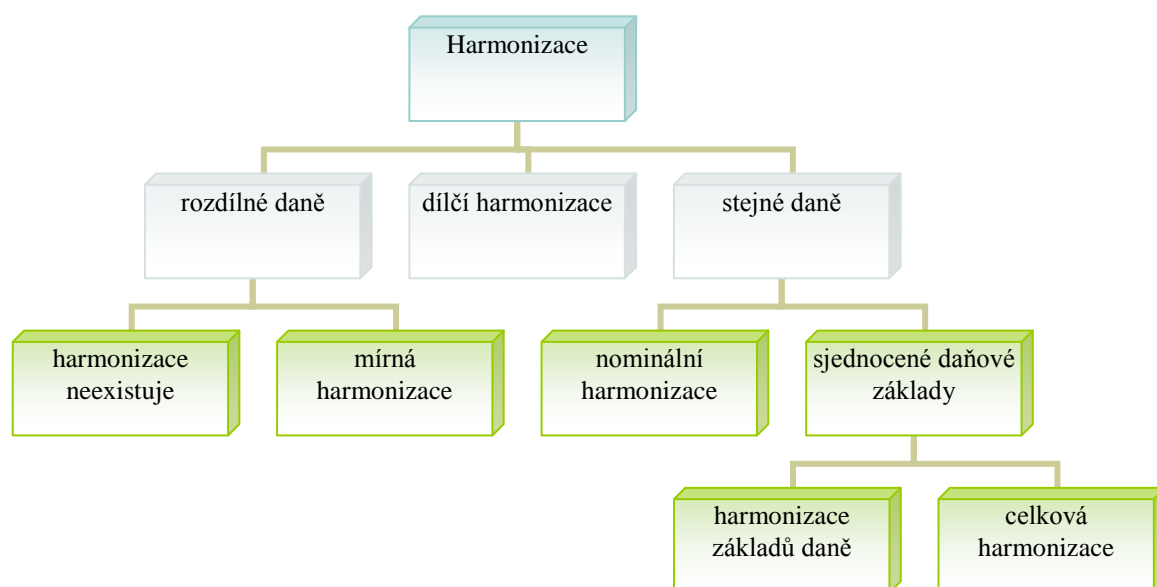
Jak je z obrázku č. 1.1 zřejmé, ke koordinaci dochází při zahájení daňové spolupráce dříve, než je zahájena fáze harmonizace. Rozdíl mezi harmonizací a koordinací je ve stupni přibližování daňových systémů a v závaznosti přijatých opatření. Daňová koordinace zahrnuje mnohem širší oblast než daňová harmonizace, lze ji popsat jako jakékoli přiblížení dvou daňových systémů. Daňová koordinace může probíhat na základě smluvních ujednání států. Mezi smluvní ujednání v Evropské unii lze zařadit vytvoření Společných pravidel pro zdaňování právnických osob, dále pak modelové smlouvy OECD nebo OSN. Daňová koordinace může ale také probíhat spontánně neboli jednostranně. Jako příklad lze uvést snižování daňových sazeb vztahujících se na příjmy korporací za účelem zvýšení zahraničních investic, tedy jako prostředek daňové konkurence.

Daňová harmonizace je proces sladování daňových systémů a jednotlivých daní na principů dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizační proces probíhá ve třech fázích:

- určení daně, která bude předmětem harmonizace
- harmonizace daňového základu
- harmonizace sazby daně

Harmonizační proces však nutně nemusí projít všemi třemi fázemi. Může být například harmonizován základ určité daně, přičemž sazby mohou zůstat rozdílné. D. Nerudová ve své publikaci Harmonizace daňových systémů v zemích Evropské Unie, dělí harmonizaci na několik úrovní:

Úrovně harmonizace daňových systémů v zemích EU



Obr. č.: 1.2

Pokud státy mají rozdílné daně, nespolupracují ani na administrativní úrovni a smlouvy o zamezení dvojího zdanění v jejich daňových systémech neexistují, lze prohlásit, že neexistuje ani harmonizace. Většina států ale smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřela, některé spolupracují alespoň na administrativní úrovni. V těchto státech lze

hovořit o mírné harmonizaci. Dílčí harmonizace probíhá při užívání společných ustanoveních pro některé daně a současném užívání daňových ustanovení národního charakteru. Jednotlivé země mohou mít stejné daně, i pokud mají rozdílné daňové základy. V tomto případě hovoříme o nominální harmonizaci. V případě stejných daňových základů ale naopak rozdílných daňových sazbách došlo k harmonizování základů daně. Pro vytvoření celkové harmonizace je nutné sjednotit jak daňové základy, tak také daňové sazby. Daňová teorie definuje celkovou harmonizaci jako výsledek harmonizace strukturální a současně harmonizace daňových sazeb.

Harmonizace může probíhat tzv. pozitivně, kdy dochází k implementaci směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů. Původcem tohoto prosazování harmonizace je Evropská komise. Výsledkem její činnosti je zavádění stejných pravidel pro všechny členské státy za účelem dosažení fungujícího jednotného trhu. ***Problémem při uplatňování pozitivní harmonizace je dosažení jednotného názoru všech členských zemí, který je podmínkou pro přijetí těchto legislativních opatření.***

Významný vliv na legislativní opatření jednotlivých států má také European Court of Justice. Právě činností Evropského soudního dvora dochází k negativní harmonizaci. Negativní harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy, ale v národních daňových systémech činní opatření na základě daňové judikatury Evropského soudního dvora, tedy nikoliv na základě přijatých směrnic či nařízení. Nejedná se tudíž o harmonizaci jak je prosazována právě Evropskou radou či Evropskou komisí. Negativní harmonizace činní opatření pouze pro konkrétní členský stát na něž se rozhodnutí Evropského soudního dvora vztahuje a nestanoví jednotné postupy pro změnu daňového ustanovení. ***Výrazným rozdílem mezi legislativními nařízeními Evropského soudního dvora a Evropské komise je skutečnost, že úkolem soudního dvora není přijímat politická rozhodnutí.***

2. Harmonizace daňových systémů

2.1 Vliv globalizace na daně

Vlivem globalizace, která se projevuje především propojením národních ekonomik a trhů, dochází k růstu daňových úniků a silné daňové konkurenci mezi státy. Státy tak od druhé poloviny 20. století musí měnit své daňové systémy, které fungovaly celá staletí. *Problém daňových úniků se projevuje především u daní s vysokou mobilitou základů, tedy zdanění zboží a služeb, finančního a ostatního kapitálu.* Stále nemobilní je pracovní síla a nemovitý majetek.

Státy mezi sebou stále více spolupracují, hraniční kontroly byly zrušeny, v rámci EU funguje volný pohyb zboží a služeb, jednotná celní politika nevaluje na dovozy zboží vysoká cla, není omezen ani pohyb kapitálu přes hranice, práce mimo tuzemsko je běžnou záležitostí a s růstem příjmů ze zahraničí rostou i daňové úniky způsobené především postojem daňových rájů, které brání výměně informací. Společnosti působí i mimo zemi svého vlastníka, kde mají sídlo a dochází tak k nutným diskuzím ohledně alokací zisku a daní. *Zvyšujícím se propojením národních ekonomik a trhů sílí i daňová konkurence.* Všechny tyto skutečnosti evokují nemožnost dalšího fungování oddělených daňových systémů. Samozřejmě není možné okamžitě sjednotit daňové systémy všech zemí, ale stejně tak by bylo nepřijatelné na vývoj nereagovat.

V současné době, kdy příčiny vzniku tradičních daňových systémů přestávají platit, mohou vlády reagovat na možné ohrožení veřejných rozpočtů dvěma směry. Mohou jít cestou daňové konkurence a usilovat o získání daní poplatníků uzákoněním výhodných podmínek zdanění a nabízením širší škály veřejných služeb. Tímto způsobem musí korigovat své veřejné finance v rámci přijatelných mezí veřejného rozpočtu. Druhou variantou je vzájemná spolupráce s ostatními zeměmi za účelem koordinace a harmonizace daňových systémů. Obě varianty mají své výhody a nevýhody, nelze však přesně určit, u kterého směru převažují přínosy nad potencionálním nebezpečím, neboť u většiny dopadů závisí na mnoha dalších okolnostech.

2.2 Harmonizace versus konkurence daňových systémů

Propojenost národních ekonomik je díky globalizovanému trhu Evropské unie stále užší a společný daňový systém by jistě výrazně zlepšil fungování jednotného trhu. V současné době však existuje silná daňová konkurence mezi členskými státy, která vytváří prostor k legálním daňovým únikům. Názory na daňovou konkurenci se však různí a ani odborníci se neshodují na jednotném řešení. Zastáncům společného úsilí států ve vzájemné spolupráci v koordinaci a harmonizaci daní oponují kritici, kteří vidí efektivitu v tržní alokaci, tak jako v mnoha jiných oblastech ekonomiky, tedy ponechání konkurence daňových systémů.

2.2.1 Pozitiva a negativa daňové konkurence

Za hlavní přínos daňové konkurence považují tzv. *aglomerační efekt*. Zahraniční investoři se o při vkládání svých investic rozhodují mimo jiné v závislosti na velikosti trhu, vzdělání obyvatelstva, vyspělosti infrastruktury a v některých případech i geografickém umístění země. Státy, které těmito výhodami nedisponují, mají jedinou možnost, jak své investory přilákat a to snížením daní. Harmonizace by tak především poškodila chudé země a ponechala všechny výhody vyspělým státům.

Jak uvádí T. Břicháček v jednom z argumentů proti daňové harmonizaci: *„Jednotná daň nebo jednotná sociální dávka či jednotná minimální mzda nejsou jednotné, co se týče jejich dopadů.“* Nízké daně jsou v chudších zemích předpokladem jejich rozvoje. Zvýšení daní v těchto zemích by znamenalo ztrátu jejich konkurenceschopnosti a posílení rozmachu vyspělých států.

Země Eurozóny zavedením jednotné měny ztratili možnost působení na hospodářství pomocí hlavního nástroje monetární politiky. *Omezením role centrálních národních bank Evropskou centrální bankou zůstává inkriminovaným státům pro zásahy do národní ekonomiky pouze fiskální nástroje.* Těmito nástroji je kromě řízení

vládních výdajů i pravomoc stanovovat daně, která pro státy měnové unie zatím zůstává jedním z nejdůležitějších prostředků ovlivňování jejich národních hospodářství.

Přínos nižších daní z důvodu existence daňové konkurence je velmi diskutabilní. Teorie je postavena na tlaku voličů donutit své vlády snížit daně. ***Voliči vyvinou tlak na své vlády pouze v případě, že k tomu budou motivováni konkurenčním státem*** s efektivním fungováním daňových systémů, který poskytuje jeho účastníkům vyšší užitek. Pod tlakem voličů jsou pak vlády donuceny ke snižování daní a současně musí šetřit a efektivně hospodařit se svými prostředky. Teorie je inspirována Tieboutovou teorií. Zastánci tohoto chápání výhody daňové konkurence jsou názoru, že konkurence ve veřejných financích vykonává stejnou funkci hnacího motoru, jako tomu je ve financích soukromých. V případě harmonizovaných daňových systémů tento stimul nemůže fungovat a vlády tak nejsou nuceny provádět hospodárnou a efektivní fiskální politiku. Teorii podporuje i reakce některých ekonomů na nežádoucí vývoj veřejných rozpočtů, kdy stále se zvyšující veřejné výdaje nutí ke zvyšování zdanění. Daně tak dosahují stále vyšších podílů na hrubém domácím produktu.

Proti naposledy zmíněné teorii ale vystupuje skutečnost, že při současném fungování daňové konkurence nedochází k žádnému převratnému snižování daní, ale pouze k přesunům zdanění málo mobilním daňovým základům (MARŠÁL, 2010). Podobně argumentují odpůrci převzaté Tieboutovi teorie, kteří jsou názoru, že v oblasti veřejných financí trh selhává a konkurence tak ohrožuje daňové výnosy a tím vede k dalším negativním důsledkům, především nadměrnému zdanění nemobilních základů.

Daňová konkurence především znevýhodňuje práci oproti kapitálu, zboží a službám. Práce má na rozdíl od výše uvedených předmětů zdanění nemobilní základ, a poplatníci se tak nemohou vyhnout vyššímu zdanění únikem na území jiných států. Konkurence tedy přináší riziko daňového přetížení nemobilních základů. V souvislosti s menší mobilností pracovní síly oproti kapitálu ***daňová konkurence ohrožuje zaměstnanost***. Pracovníci se nemohou stěhovat tak snadno jako kapitál za příznivějším prostředím a zavírání podniků představuje ohrožení zaměstnanosti především v mnoha zemích západní Evropy.

Za nebezpečí daňové konkurence lze také uvažovat růst veřejných dluhů, který je způsoben politikou snižování daní, jež snižuje příjmy veřejného rozpočtu a na druhé straně snahou o poskytování veřejných služeb, které jsou pro státní rozpočet zvyšujícím se výdajem. S růstem veřejných dluhů je také úzce spjata ohrožení veřejných projektů a programů.

Nevýhodu daňové konkurence tvoří také externality. Jak uvádí D. Nerudová, státy neberou v úvahu, jak volbou daňových systémů ovlivňují i příjmy jiných států a jejich obyvatel. Silné státy pak mohou ovlivňovat i světové ceny (NERUDOVÁ, 2008).

I pokud by však důsledně řízená daňová konkurence dokázala čelit uvedeným nebezpečím, zůstává nedořešen *problém daňových úniků*, který není možné řešit jinak než ve spolupráci s ostatními státy a musí tak dojít k určité koordinaci v daňové oblasti.

Příklad fungování daňové konkurence můžeme vidět ve Spojených státech. Jednotlivé státy mají různé daňové systémy a daňové politiky, které nesmí porušovat pravomoc rezervovanou unií. Státy tak nemohou uložit daně bránící mezistátnímu obchodu nebo ovlivňující mezinárodní vztahy. Státy také nesmí ukládat daně diskriminující na základě státní příslušnosti, rasy, náboženství nebo pohlaví (BŘICHÁČEK, 2007). Daňová konkurence tu ale běžně funguje.

2.2.2 Pozitiva a negativa daňové harmonizace

Současná situace, kdy spolu na jednotném globalizovaném trhu Evropské unie funguje velké *množství rozdílných daňových systémů*, vytváří *prostor k legálním daňovým únikům*. Mezinárodní společnosti tak mohou bezúhonně využívat veřejné statky v zemích s vyšší mírou přerozdělování, za kterou na rezidenty tamního státu padá vysoké daňové zatížení, zatímco odvádění daní mohou snadno přesunout do zemí s nižším daňovým zatížením. Harmonizované daně v Evropské unii by jistě značně omezily prostor daňových úniků, ale stále bude existovat možnost přesunout kapitál do „neeejských“ zemí a zavedení celosvětové harmonizace je v současné době jistě

nemyslitelné. I úspěšná harmonizace celosvětových daňových systémů by nezabránila kapitálovým únikům. Stále by totiž v některých zemích zisk z nedodržených smluvních podmínek převyšil hrozící sankce.

Harmonizované daně by významně usnadnily volný pohyb zboží, služeb a kapitálu. Právě volný pohyb je cílem nadnárodních organizací a daňovou harmonizaci předurčují přímo zakládací listiny současné Evropské Unie. Členské státy by tedy měly být na tento záměr připraveny již při vstupu do společenství.

Základem a hlavní výhodou Evropského společenství je jednotný trh. Daňová konkurence však neumožňuje společně plně těžit z výhod, které volný trh nabízí. ***V harmonizovaném systému by i malé a střední podniky snadno získali informace o skutečném daňovém zatížení*** – doposud z těchto výhod mohou těžit pouze nadnárodní korporace, která mají prostředky a možnosti k získání těchto informací. Tato skutečnost by subjektům pomohla plně využívat výhod, které volný trh nabízí a současně by vedla ke zvýšení jejich konkurenceschopnosti na trhu EU. Zastánci harmonizace argumentují proti daňové konkurenci hrozbou snižování daně pod přirozenou mez. Konkurence podle nich vede k ohrožení daňových výnosů a poddimenzování veřejných výdajů. Přesným opakem je argumentace odpůrců harmonizace, kteří v harmonizaci daní vidí růstu daňového břemene a přibližování se k tzv. daňovým peklům. Tento vývoj by mohl vést k úniku průmyslu a služeb mimo Evropskou unii a následně ke zvýšení nezaměstnanosti v EU.

Na stranu nebezpečí plynoucí z harmonizace daňového systému lze připsat ***požadavek informovanosti***, který ***může značně omezovat soukromí*** jednotlivců i firem a zavádět tak známky tzv. „policejního státu“ (KUBÁTOVÁ, 2009). Nepodstatným nebezpečím není ani možný sílící vliv a především význam lobbystických skupin na daňové systémy a to v mezinárodním měřítku. Harmonizace samozřejmě ztrácí hlavní výhodu konkurence, kterou je donucení vlád k efektivnímu nakládání s daňovými příjmy. Hlavním důvodem zneefektivnění daní je schopnost vlád vybírat do daňových dlužníků stále vyšší daně, kterým nelze uniknout z důvodu sdílení společných informací mezi daňovými správci.

Harmonizace může také zpomalovat ekonomický růst, neboť vyšší daňové sazby sníží celkovou produktivitu. Zahraniční investoři také ztrácí zájem o investice v zemích s vysokými daňovými sazbami, což má za následek opět zpomalení rozvoje. Rozvojem mezinárodního obchodu a vzniku nadnárodních společností mohou jednotlivci i společnosti investovat v různých zemích světa a vyhýbat se tak zdaňování příjmů ze zahraničí. V době kdy nadnárodní korporace mají několik dceřiných společností v různých zemích a jednotlivci stále častěji pracují v zahraničí, kdy mezinárodní pohyb komodit je běžnou transakcí je zřejmé, že důvody existence rozdílných daňových systémů, jak je definuje Vito Tanazi, přestávají platit a spolupráce vlád v daňové oblasti je nevyhnutelná. Tato spolupráce nabývá důležitosti především v integračních seskupeních zemí, jakým je Evropská unie. Podniky mají v současné době možnost manipulace nejen s alokací zdanění zisku, ale také s cenami vstupů. Neustále nové technické parametry nových výrobků znesnadňují kontrolu transferových cen mezi spřízněnými podniky.

Z uvedených pozitiv i negativ jasně plyne nemožnost dalšího udržování daňové konkurence a nereálnost okamžité a stoprocentní harmonizace. Možným řešením se ukazuje návrh Evropské komise harmonizovat daňové základy. Tento postup umožňuje zprůhlednit daňový systém a přitom neomezuje možnost méně rozvinutých zemí přilákat zahraniční kapitál nižšími sazbami.

2.3 Harmonizace přímých a nepřímých daní

Evropská unie si uvědomuje významnou roli politických zájmů v oblasti zdanění v jednotlivých členských státech, především z tohoto důvodu je harmonizace velmi obtížná. Daňová harmonizace souvisí se suverenitou členských států a demokratickou legitimitou Unie. Problém harmonizace lze spatřovat i v nejednoznačnosti vymezeného cíle celého procesu harmonizace. Například v ekonomické oblasti bylo jasným cílem zavedení jednotné měny – Eura. Tento cíl pro daňovou harmonizaci není zřejmý. Příčinou je především důležitost nástroje, kterým je daňová politika a neochota členských států o tento nástroj přijít.

Nepřímé daně mají harmonizovanou administrativu, daňové základy a jsou stanoveny minimální možné sazby zdanění. Tyto oblasti harmonizace byly minimálně nutné pro umožnění volného pohybu zboží a služeb. Přímé daně narozdíl od daní nepřímých bezprostředně neovlivňují volný pohyb zboží a služeb, proto jejich harmonizace nebyla výrazně realizována. Dosavadními závaznými předpisy v oblasti harmonizace přímých daní je společná úprava zdanění kapitálových přínosů vyplývajících z fúzí společností s původním sídlem ve více státech, zdanění mateřských společností a jejich poboček se sídlem ve více státech a směrnice o vzájemné pomoci členských států proti daňovým únikům (BŘICHÁČEK, 2007).

Zakládací smlouva Evropského společenství s harmonizací přímých daní ani výslovně nepočítají. Právní základ však můžeme najít v obecném harmonizačním článku 94, podle kterého jsou harmonizace prováděny na základě jednomyslného rozhodnutí Rady. Proč tedy harmonizace směřuje i do této oblasti? Hlavním důvodem je snaha omezit daňové úniky, kdo však má velký zájem na harmonizaci, to jsou členské státy s vysokými přímými daněmi, které jsou hybnou silou procesu harmonizace. Zatím co země s nízkou daňovou zátěží přitahují investory a kapitál, státy s vysokým zdaněním o tento kapitál přicházejí. Vlády těchto tzv. „daňových pekel“ však nechtějí své příjmy z daní snižovat a je pro ně mnohem výhodnější prosazovat harmonizaci přímých daní a snižovat tak rozdíl mezi ostatními státy.

2.3.1 Harmonizace daně z příjmů právnických osob

Daň z příjmu korporací je významnou daní, která značně ovlivňuje podnikání na evropském trhu. Tato daň je obsažena ve všech daňových soustavách členských zemí, ale její struktura a sazby jsou značně rozdílné. Doposud Evropská komise vydala několik důležitých směrnic i jejich novelizací vedoucích k jednotnému postupu v určitých oblastech zdanění právnických osob. Žádná z nich ale neznamená zavedení harmonizovaného systému zdanění právnických osob.

2.3.1.1 Legislativa EU a její implementace do českého daňového systému

Základní směrnici v oblasti harmonizace přímých daní je Směrnice č. 77/799/ECC ze dne 19.12.1977, její následná změna Směrnici č. 2004/56/ES ze dne 21.4.2004 ve znění dalších novelizací [NERUDOVÁ, Harmonizace v oblasti korporativního zdaňování]

Směrnice o fúzích č. 90/434/ECC, která byla novelizována **směrnici č. 2005/19/EC** a **Směrnice č. 90/435/ECC** upravující oblast mateřských a dceřiných společností, novelizovaná směrnici č. **2003/123/EC** byly implementovány do českého práva s účinností k 1.5.2004 zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

K datu vstupu České republiky do Evropské unie byla také zákonem č. 586/1992 Sb. částečně implementována **Směrnice č. 2003/49/EC** o zdaňování úroků. Část uvedené směrnice se týká i zdaňování licenčních poplatků, která byla implementována až s účinností od 1.1.2011.

Směrnice č. 90/434/ECC - The Merge Directive upravuje rozdělení společností, převod aktiv na přeshraniční výměnu akcií v rámci Evropské unie a odklad daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při fúzích. Dle směrnice je nástupnické společnosti umožněno převzít od zanikající společnosti rezervy a opravné položky, daňovou ztrátu a odčitatelné položky od základu daně. Tato směrnice zavedla jednotný systém zdanění fúzí.

Přijetím Směrnice č. 90/435/ECC – The Parent-Subsidiary Directive, se Česká republika zavázala nezdaňovat mateřské společnosti příjmy, její dceřiné společnosti sídlící v jiné členské zemi, pokud by tak učinila, musí umožnit mateřské společnosti odečíst od základu daně daň z příjmů, kterou platí dceřiná společnost v jiné zemi. Současně byly osvobozeny dividendové příjmy mateřské společnosti plynoucí od dceřiné společnosti. Směrnici č. 2003/49/EC jsou osvobozeny od daně z příjmů úroky z úvěrů, půjček, dluhopisů, vkladních listů, certifikátů a směnek, dále pak licenční poplatky.

V roce 1997 byl sepsán kodex chování o zdanění příjmů právnických osob. Obsahem kodexu jsou požadavky kladené na členské státy, aby nezaváděly poškozující daně k lákání investorů. Dále mají státy přezkoumat již platná ustanovení, zda nejsou v oblasti daní zavedena poškozující opatření.

Neméně podstatné jsou směrnice týkající se vzájemné pomoci. **Směrnice č. 77/799/EHS** o vzájemné pomoci, novelizována **směrnici 2007/106/ES**, vstoupila do českého práva **zákonem č. 691/2004 Sb.**, o mezinárodní pomoci při správě daní. Legislativa upravuje vzájemnou pomoc mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní a daní z pojistného. Právním předpisem mezinárodní spolupráce je i **směrnice 2001/44/ES** o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek plynoucích z odvodů, cel, daní a dalších opatření. Implementace proběhla prostřednictvím **zákona č. 191/2004 Sb.** o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

2.3.1.2 Harmonizace systému korporativního zdaňování

Mezi hlavní překážky, bránící procesu harmonizace, lze zařadit:

- ***rozdílné účetní systémy členských států***, kdy se například v Rakousku a Německu účetní hospodářský výsledek od základu daně téměř neliší, narozdíl od většiny anglosaských zemí, kdy musí projít účetní výsledek hospodaření mnoha úpravami, aby byl považován za základ daně
- ***neexistující zvláštní ustanovení*** smlouvy o založení Evropského společenství, jako je věnováno například dani z přidané hodnoty
- ***neochota některých členských států přistoupit k další harmonizaci*** v této oblasti, protože tyto snahy chápou jako omezení fiskální suverenity. Právě nejednomyslnost znemožňuje prosazení směrnice vedoucí nejprve k strukturální harmonizaci a poté harmonizaci sazeb, tedy stejnou strategií, která byla zvolena pro harmonizaci nepřímých daní.

V devadesátých letech přišly vlny mezinárodních fúzí a akvizic. Rozvíjí se elektronické obchodování a roste mobilita faktorů. Evropský trh nahrazuje trh národní. Tento vývoj vyžadoval i změny v daňové legislativě. Na základě analýzy Evropské komise byly stanoveny čtyři varianty harmonizace korporativního zdaňování.

Varianty harmonizace systému korporativního zdaňování

	HST	CCTB	EUCT	CHCTB
<i>Závaznost</i>	volitelný	volitelný	povinný	povinný
<i>Působnost</i>	celoevropské aktivity	celoevropské aktivity	velké nadnárodní společnosti	všechny společnosti
<i>Základ daně</i>	dle legislativy sídla vedení	jednotný konsolidovaný	jednotný konsolidovaný	jednotný
<i>Sazba daně</i>	dle legislativy sídla vedení	dle legislativy sídla vedení	Evropská korporátní daň	dle legislativy sídla vedení
<i>Existence dvou daň. systémů</i>	ano	ano	ano	ne
<i>Účel</i>	dočasné zjednodušení zvláště pro MaSP	harmonizace	harmonizace	úplná harmonizace
<i>Omezení národní daň. suverenity</i>	minimální	částečné	částečné	z velké části
<i>Prostor pro daňové úniky</i>	větší než doposud	větší než doposud	omezen	minimalizován
<i>Současný stav</i>	není dále rozvíjen	aktuální	není aktuální	není cílem

Tab. č.: 2.1

Zdroj: D. Nerudová

- Home State Taxation – zdanění v domácí zemi řídící společnosti (HST)
- Common Consolidated Tax Base – společný konsolidovaný základ daně (CCTB)
- European Union Company Tax – evropská korporativní daň (EUCT)
- Compulsory Harmonized Corporate Tax Base – povinný harmonizovaný základ daně (CHCTB)

(NERUDOVÁ, 60-61, 2008)

European Union Company Tax by znamenala zavedení jednotné daňové sazby a současně jednotnou správu této daně – tedy zavedení evropského zákona o dani z příjmu korporací. Výběr daně by prováděla nově zřízená evropská instituce. Tímto zásadním krokem by došlo k federativnímu uspořádání Evropy, podobně jako v USA.

2.3.1.3 Názor odborné veřejnosti na jednotný základ daně

V červenci a srpnu roku 2007 provedla společnost KPMG International průzkum názoru více než 400 daňových odborníků všech unijních státech a ve Švýcarsku. Oslovenými odborníky byly poradci největších evropských společností působících, zabývající se mezinárodními daňovými záležitostmi. **Souhlas s návrhem vyjádřilo 78 %** daňových odborníků. Nejvíce nakloněny tomuto návrhu jsou daňoví odborníci v České republice, zde souhlas s návrhem vyjádřilo 100 % respondentů. Stejně vysoké podpory se návrhu dostalo i v Dánsku a Španělsku. 94 % příznivců si jednotný základ daně získal v Itálii, pouze o 4 % méně v Lucembursku, Řecku, Polsku, Rumunsku, Slovinsku a Švédsku. V Německu by jednotný základ daně využilo 84 % mezinárodních evropských společností, v Rakousku, Finsku, Maďarsku a Portugalsku by jich potom bylo 80 %.

Naopak proti zavedení jednotného základu daně se staví odborníci v Irsku, na Slovensku a ve Švýcarsku. O přínosech navrhovaného systému nebyli přesvědčeni ani daňoví specialisté na Maltě a Kypru. Nejednotní jsou finanční ředitelé a manažeři pro daňové oblasti ve Velké Británii. Přestože by většina respondentů z této země harmonizaci podpořila, jejich názor na přínos je rozdílný. 44 % by harmonizaci uvítalo z důvodu zefektivnění plánování podnikání, 34 % vidí výhodu ve snížení nákladů, ale 48 % tuto výhodu popírá a obává se naopak zvýšení nákladů společnosti. 52 % nesouhlasí s přínosem jednoduchosti, naopak vidí navrhovaný proces harmonizace ještě složitější.

2.3.1.4 Societas Europaeae

Evropská společnost je již legislativně platnou právní formou společnosti i v České republice. Jedná se o akciovou společnost založenou na základě evropského práva v nadnárodní formě. Cílem zavedení této možnosti bylo sblížit právní úpravy akciových společností v členských státech Evropské unie.

Založení Evropské společnosti přináší možnost přesunutí sídla společnosti v rámci EU bez likvidace společnosti. V důsledku přesunutí sídla může podnikatel:

- optimalizovat svoji daňovou povinnost
- přesunout sídlo do země, ve které je právní systém příhodnější pro konkrétní předmět podnikání
- lépe využívat smlouvy o ochraně investic

Česká republika je jedinou z členských zemí, kde je možné odkoupit již založené Societas Europaea.

Založené Societas Europea

Právní forma	2010	2009	2008
Evropská společnost	162	153	94
Akciová společnost	1 599	1 522	1 703
Společnost s ručením omezeným	25 603	24 315	24 343
Celkem	27 364	25 990	26 140

Tab.č.: 2.2

Zdroj: údaje rejstříkových soudů ČR a statistiky SMART Companies

Zájem o založení Evropské společnosti dokladuje pozitivní přístup podnikatelských subjektů k aktivnímu využívání daňové optimalizace formou přesunu sídla společnosti do země s výhodným daňovým systémem.

Se stejným záměrem – odstranění překážek u nadnárodních forem kapitálu byl uzákoněn i vznik evropské družstevní společnosti, která má svůj legislativní základ v Nařízení č. 1435/2003/ES. Oba typy evropských společností mohou být chápány jako určitý předstupeň zavedení harmonizovaných pravidel zdanění korporací. Stále ale zůstává uplatňováno pravidlo rezidence dle sídla společnosti.

2.3.2 Harmonizace daně z příjmů fyzických osob

Zdanění příjmů fyzických osob, dividend, úroků a jiných cenných papírů není Evropskou unií harmonizováno a ani jej Evropská komise nemá v úmyslu harmonizovat.

Nicméně, členské státy nesmějí omezovat volný pohyb kapitálu v rámci EU. Tedy příjmy z cenných papírů plynoucí z jiného členského státu, přijímané akcionáři nemohou být vystaveny vyššímu zdanění než tuzemské dividendy v členském státě bydliště. Podobně příjmy z cenných papírů plynoucí fyzickým osobám v jiných členských státech, nemohou být vystaveny vyššímu zdanění než tuzemské dividendy.

Přeshraniční příjmy fyzických osob se řídí především pravidly smluv o zamezení dvojího zdanění mezi jednotlivými státy. Tyto úmluvy ale neřeší problém srážkové daně, která je uplatňována na příjmy investorů nerezidentů. Některé státy sice umožňují snížení případně osvobození od srážkové daně, ale postupy pro jejich uplatnění jsou natolik komplikované a časově náročné, že se investoři úlev raději vzdají a v krajních případech je může tato skutečnost od investice i odradit.

2.3.2.1 Legislativa EU

Stejně jako pro daně z příjmů PO ani pro daně z příjmů FO nejsou ve Smlouvě o založení Evropského společenství konkrétní ustanovení týkající se pravomocí Evropské unie provádět harmonizační nařízení v této oblasti.

V Maastrichtské smlouvě jsou obsaženy následující články týkající se zdanění fyzických osob:

- **článek 58** upravuje volný pohyb kapitálu tím způsobem, že ponechává členským státům právo rozlišovat mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“
- **článek 293** ukládá členským státům „zahájit jednání“ s cílem zamezit dvojímu zdanění uvnitř Společenství
- **článek 294** zakazuje diskriminaci mezi státními příslušníky členských států, pokud jde o jejich finanční účast ve společnostech.

[EVROPSKÝ PARLAMENT; Zdanění příjmů fyzických osob a zdanění společností]

Snahy o koordinaci zdanění fyzických osob se rozvíjeli v souvislosti s problémem dvojího zdanění osob pracujících v jednom členském státě s bydlištěm v jiném členském státě. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění sice dvojímu zdanění zamezují, ale jejich obsah neumožňuje využívat úlevy v zemi bydliště u příjmů plynoucích ze země vykonávané pracovní činnosti. Tento problém se Evropská komise snažila vyřešit již v roce 1979 návrhem směrnice o harmonizaci předpisů upravujících daň z příjmu se zřetelem na volný pohyb pracovníků. Cílem směrnice bylo zavedení zdanění FO v zemi jejich bydliště. Tento návrh byl ale Radou zamítnut. Evropská komise tedy vydala alespoň doporučení jak postupovat při daňových úpravách pro příjmy nerezidentů.

Integrace v této oblasti se nadále vyvíjela formou „negativní“ koordinace, tedy na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora. Cílem těchto rozhodnutí je zajistit stejné postavení osob z členských států na úroveň tuzemských pracovníků.

V oblasti příjmů fyzických osob je nezanedbatelná **Směrnice 2003/48/ES** o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru. Na základě této závazné legislativy příjmy z úspor plynoucí fyzickým osobám do jiného členského státu, podléhají zdanění dle právních předpisů státu, ve kterém má fyzická osoba bydliště. Směrnice byla implementována do zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů s platností

od 1. července 2005. Dle §38fa zákona vznikla platebnímu zprostředkovateli oznamovací povinnost, ve formě elektronického hlášení obsahující výši vyplacených úrokových příjmů do jiných členských států a identifikace jejich příjemců.

2.3.3 Ostatní přímé daně

Mezi přímé daně se řadí i daně majetkové, které jsou v Evropských zemích nejrozmanitější. Mezi jejich společné charakteristiky lze zařadit pouze:

- původ v národních tradicích
- zdroj příjmu místních municipalit

Z mezinárodního hlediska podléhají tyto daně pouze ustanovením smluv o zamezení dvojího zdanění. Na úrovni Evropského společenství žádná koordinace majetkových daní neproběhla a jak jsem výše uvedla, jejich původ je v národních tradicích, které ani sjednotit nelze. Příjmy jsou zdrojem místních municipalit, a proto není ani důvod jejich harmonizace.

2.3.4 Daň z přidané hodnoty

Harmonizace nepřímých daní byla v rozsáhlé míře již realizována. Rozdílné systémy nepřímého zdanění a rozdílné daňové sazby představovaly nevyhnutelnou bariéru a její odstranění bylo jedním z hlavních předpokladů volného pohybu zboží a služeb. Evropská komise tedy musela rozhodnout nejen o harmonizaci nepřímých daní, ale také nahradit stávající kumulativní kaskádový přístup nepřímého zdanění, který uplatňovaly všechny členské země mimo Francii, systémem daně z přidané hodnoty.

Porovnání systémů nepřímé daně

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu

Systém daně z přidané hodnoty

<p>přináší vyšší daňový výnos pro stát</p> <p>umožňuje nižší daňové sazby – jsou uvalovány na hrubý obrat produkce</p> <p>znamená problematické zdaňování služeb</p> <p>je administrativně méně náročný pro stát i pro poplatníka</p> <p>znemožňuje určit skutečnou výši daně při dovozu</p> <p>nezaručuje soutěžní neutralitu – daňové zatížení roste s délkou produkčního a distribučního řetězce</p>	<p>zaručuje daňovou neutralitu</p> <p>výrazně zvyšuje daňové sazby – jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu</p> <p>znamená bezproblémové zdaňování služeb</p> <p>je administrativně náročnější pro stát i pro poplatníka</p> <p>umožňuje přesně určit výšku daně</p>
---	--

Tab. č.: 2.3

Zdroj: D. Nerudová

Praktický dopad rozdílných nepřímých daní

Podnik	Cena v Kč bez daně	Zisková marže v Kč	Daň 20% v Kč	
			DPH	kaskádový systém
těžební podnik	2 000		400	400
zpracovatelský podnik	3 000	1 000	200	600
výrobce	6 000	3 000	600	1 200
velkoobchod	7 200	1 200	240	1 440
maloobchod	8 640	1 440	288	1 728
Odvedená daň celkem			1 728	5 368

Tab. č.: 2.4

Zdroj: D. Nerudová

Harmonizace daně z přidané hodnoty musela proběhnout ve dvou fázích. Jako první bylo nutné sjednotit systém nepřímého zdanění.

Legislativní kroky strukturální harmonizace DPH

<i>Číslo směrnice</i>	<i>Obsah</i>
67/227/EEC	do 1. ledna 1970 nahradit systém daní z obratu systémem daně z přidané hodnoty sazby daně a výjimky ze zdanění byly ponechány v kompetenci jednotlivých států
67/228/EEC	definuje předmět daně, místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb umožňuje státům zavést zvláštní ustanovení zabraňující daňovým únikům, stanovit speciální režim pro malé podniky a pro sektor zemědělství omezuje možnost aplikace nulové sazby daně stanovuje stejnou sazbu zdanění pro dovážené zboží jako pro domácí
69/463/EEC	prodlužuje dobu povinnosti implementace pro Belgie
71/401/EEC 72/250/EEC	prodlužují dobu povinnosti implementace pro Itálii
77/388/EEC	je nejdůležitější směrnici, harmonizuje národní systémy v souladu s první a druhou směrnici (76/227/EEC a 67/228/EEC) stanovuje především pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů a sazby daně harmonizuje zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění
2008/8/EC od 1.1.2010	zavádí nová pravidla pro určování místa poskytování služeb místo plnění je v zemi zákazníka, v případě poskytování služby konečnému spotřebiteli je místo plnění v místě poskytnutí služby
2008/9/EC od 1.1.2010	stanovuje pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani usazeným v jiném členském státě než je členský stát vrácení daně

Tab. č.: 2.5

Zdroj: Nerudová, 2008, 36-42

Po harmonizaci daňových systémů následovala **harmonizace sazeb daně**. Původním záměrem Evropské komise bylo zavedení jednotné sazby DPH pro všechny členské státy. Druhá fáze harmonizace byla ale náročnější, než Evropská komise předpokládala. Členské státy chápaly harmonizaci jako omezení národní suverenity a představovala pro ně také ztrátu jednoho z nástrojů fiskální politiky, tedy pro ovlivňování agregátní nabídky a poptávky. Z tohoto a mnoha dalších důvodů musela Evropská komise ustoupit ze svého původního záměru a na místo daňové harmonizace začala uvažovat pouze o daňové aproximaci.

Členské státy uplatňovaly nejen rozdílné sazby daně, ale také jejich počet se lišil v rozsahu od jedné až po tři daňové sazby. Tři daňové sazby znamenaly již přílišnou administrativní náročnost, proto Evropská komise rozhodla o zavedení dvou sazeb daně.

Další směrnice upravující DPH

Číslo směrnice	Obsah
91/860/ECC	ruší fiskální hranice mezi členskými státy a dochází k následujícím změnám: <ul style="list-style-type: none"> - nákup soukromých osob se zdaňuje výhradně v zemi nákupu, s výjimkou nákupu nového dopravního prostředku - systém exportu a importu je uplatňován pouze ve třetími zeměmi - systém exportu a importu mezi členskými státy je nahrazen systémem intrkomunitárních plnění
92/77/ECC od 1.1.1993	stanovuje pouze dvě možné sazby daně a to minimální hranici 15 % pro standardní sazbu daně a 5 % pro sníženou sazbu daně.

Tab. č.: 2.6

Zdroj: D. Nerudová

3. Posouzení procesu harmonizace daňových systémů a jeho dopadů

3.1 Harmonizovaný základ daně korporací

Dle aktuálního návrhu Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob ze dne 16.3.2011, jsou hlavními scénáři dalšího vývoje následující možnosti:

- „*status quo*“ – nepřijetí žádného z návrhů Komise
- „*volitelný společný základ daně z příjmů právnických osob (CCTB)*“
- „*povinný společný základ daně z příjmů právnických osob (CCTB)*“
- „*volitelný společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB)*“
- „*povinný společný konsolidovaný základ daně z příjmů právnických osob (CCCTB)*“

Aby mohl být navrhovaný jednotný základ daně do daňových systémů členských států, musí splňovat alespoň základní principy na něj kladené.

3.1.1 Hodnocení naplnění daňových principů

Všeobecnost neboli neutralitu lze chápat z pohledu k daním, jednotlivým druhům investic a také k mezinárodním investicím. Tedy rozhodnutí firem o umístění investic by neměl ovlivňovat daňový systém, neměla by být zvýhodňována určitá odvětví průmyslu, formy podnikání či zdroje financování.

Úplné splnění zásady všeobecnosti by ale kromě harmonizovaného základu daně předpokládalo také stanovení jednotné sazby daně, proto považují splnění tohoto požadavku pouze za částečné. Pokud by byl zaveden harmonizovaný základ daně jako volitelný, nelze hovořit o stejném zdanění, ale stejně tak nedochází k zvýhodňování

forem podnikání či zdrojů financování, protože společnosti si mohou systém zvolit. Zásadu všeobecnosti považují z tohoto pohledu za dostatečně dodrženu.

Požadavek všeobecnosti a jeho plnění

Neutralita	Popis	Splnění požadavku
<i>Kapitálově dovozní</i>	stejně zdanění všech investorů bez ohledu na jejich rezidentství	√ (částečně)
<i>Kapitálově vývozní</i>	stejně zdanění všech investorů v jedné zemi bez ohledu na umístění jejich investice	√ (částečně)
<i>Kapitálově vlastnická</i>	daňový systém nezpůsobuje převody aktiv mezi zeměmi	√ (částečně)

Tab. č.: 3.1

Zdroj: D. Nerudová, Možnosti zavedení společného konsolidovaného základu daně v EU

Zásada **spravedlnosti** byla definována v teoretické části této práce. Zda harmonizovaný základ daně tuto zásadu naplňuje, je velmi diskutabilní. V rámci jednoho státu by bylo běžné, že dvě společnosti patřící do mezinárodního koncernu a mající totožnou výši zisku budou mít vzhledem k přerozdělenému harmonizovanému základu daně rozdílnou daňovou povinnost, což odporuje principu daňové spravedlnosti. V rámci společenství Evropské unie budou mít stejně bohaté koncerny třeba i stejný harmonizovaný základ daně, ale po jeho rozdělení bude podléhat rozdílným daňovým sazbám. Tedy z pohledu mezinárodních koncernů můžeme hovořit opět pouze o částečné daňové spravedlnosti. Naopak z pohledu jednotlivých společností v jedné členské zemi, mohou mít stejně bohaté společnosti rozdílnou daňovou povinnost z důvodu:

- rozdílného postavení v rámci koncernu, které ovlivňuje podíl na základu daně
- koncern nevyužil možnosti společného základu daně
- společnost není součástí žádného koncernu

Ke spravedlivému zdanění by v rámci jednoho členského státu nedocházelo.

Efektivnost je jedním ze základních principů snah o zavedení harmonizovaného základu daně. Jednoduchost daňového systému vede ke zvýšení efektivnosti a konkurenceschopnosti podnikajících subjektů, ale nesmí omezovat zásadu

všeobecnosti. Je důležité dosáhnout kompromisu, aby bylo splněno pravidlo daňové teorie, které říká, že optimální neutrality je dosaženo, pokud se výhody spojené s neutralitou rovnají dodatečným administrativním a vyvolaným nákladům zdanění. Toto pravidlo je důležité především ve vztahu k malým a středním podnikům neboť právě jejich vyvolané náklady tvoří 30,9 % daňových plateb, což je šestnáctkrát více než u velkých nadnárodních společností (Comission Staff Working Paper, SEC(2004) 1128/2, EKONOM.IHNED.CZ z 9.8.2007).

Jeden z hlavních důvodů snah o harmonizovaný základ daně je zamezení daňovým podvodům a únikům. Aby byl daňový systém funkční a zaručoval právní jistotu subjektů, musí být **právně vymahatelný**. Za tímto účelem by měl být základ daně jasně a jednoznačně definovaný. Přestože jednání o vymezení problému jednotného základu daně byla a jistě i také budou komplikovaná, nepochybuji o jejich jasném vymezení na úrovni Evropské unie. Ale i přes splnění požadavku precizní kvalifikace stanovení základu daně, nastává riziko při jeho praktické implementaci do národních legislativ. Příkladem může být zavádění rozhodnutí Evropské unie do českého zákona o dani z přidané hodnoty, při kterém došlo k rozdílnému výkladu.

Aby byl výsledný daňový systém co nejbližší výše uvedeným principům, je nutné stanovit co nejširší základ daně, který umožní:

- omezení výjimek a osvobození, tedy naplnění požadavku **jednoduchosti**
- ve spojení s nízkou sazbou daně stanoveného **daňového výnosu**
- snížení možností daňových podvodů a úniků – **všeobecnost daní**

Široký základ daně by měl být kompenzovaný nižší sazbou daně. Tuto návaznost si ale musí uvědomit členské státy, protože rozhodování o použitelných daňových sazbách zůstává v jejich pravomoci. Vlivem daňové konkurence ale může dojít k dalšímu snížení sazeb DPPO, což by mohlo být kompenzováno zvýšením zdanění práce, spotřeby nebo majetku

Vazba na IAS/IFRS umožní:

- snížení administrativních a vyvolaných nákladů zdanění – **efektivnost daní**
- usnadnění implementace na základě již používaných postupů, což jistě podpoří **stabilitu daňového práva** a zvýší **právní perfektnost**

Vazba na IFRS byla evokována již Nařízením Rady č. 1606/2002 které stanovuje povinnost konsolidované účetní závěrky dle IFRS společnostem s veřejně obchodovatelnými cennými papíry v Evropské unii.

Nemožnost dodatečných výjimek na úrovni členských států přispěje k:

- dodržení principu všeobecnosti
- dodržení principu jednoduchosti
- dodržení principu výtěžnosti.

Na druhé straně členské státy ztratí možnost podporovat či nepodporovat podnikatelské aktivity – především investice a penzijní či životní příspěvky, formou odečitatelných položek.

Čím více budeme chtít dosáhnout naplnění principů daňového systému, tím více musíme připustit i k jeho harmonizaci. S rostoucí harmonizací ale slábne státní suverenita v této oblasti. Cílem je nalezení kompromistu mezi splněním požadavků na daňový systém a ponecháním pravomocí členským státům v daňové oblasti. Na jedné straně harmonizovaný základ daně, na straně druhé ponechání stanovení sazeb v pravomoci států je kompromisem.

Pro zavedení jednotného základu daně je nutné se zaměřit především na:

- jednotná vymezení a postupy výpočtu základu daně
 - vazba mezi účetnictvím a daňovým systémem
 - definice skupinového zdanění
 - daňové odpisy majetku
 - odpočet daňové ztráty

- existence volby pro podnikatelské subjekty
- vymezit společnosti, které budou CCCTB používat
- vymezení společností patřících do korporátní skupiny
- jednotná pravidla a postupy pro provádění konsolidací spojených společností
- problém korporátní skupiny, která není součástí Evropské unie
- způsob rozdělení daňového výnosu konsolidovaného základu daně mezi dotčené členské státy
- zásady pro dodržování transparentnosti a řádné správy daní

3.1.2 Jednotná vymezení a postupy výpočtu základu daně

Přijetím návrhu harmonizovaného základu daně by nadnárodní společnosti vypočetly jeden základ daně, který by byl přerozdělen mezi státy, ve kterých je podnikatelská činnost provozována a dle platných národních daňových sazeb by byl také zdaněn. International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) jsou v současné době jediným možným společným souborem pravidel pro stanovení finančního výsledku společnosti. Obsahují řadu řešení, která daňovému systému vyhovují a jsou tak dobře využitelná případně snadno upravitelná pro daňové účely.

Problém nutnosti vymezení vazby mezi účetním a daňovým systémem vznikl z důvodu existence dvou účetních systémů používaných v Evropě. První účetní systém, užívaný například ve Francii a Německu, vykazuje účetní výsledek, který je současně základem daně bez aplikace dalších úprav. Druhý účetním systém, který je zaveden i v České republice, vyžaduje transformaci hospodářského výsledku na základ daně pomocí mimoúčetních operací. Také více než polovina členských států neumožňuje dle národních daňových systémů započítávání hospodářských výsledků, některé země, například Česká republika, netolerují ani převod ztrát v rámci skupiny.

Metody skupinového zdanění

<i>Metoda</i>	<i>Členský stát</i>	<i>Poznámka</i>
Plná konsolidace	<i>Nizozemí</i>	S výsledky hospodaření dceřiných společností je daňově nakládáno, jako kdyby byly realizovány mateřskou společností
Skupinový hospodářský výsledek	<i>Dánsko Německo Španělsko Francie Itálie Lucembursko Rakousko Polsko Portugalsko Slovinsko</i>	Každý člen skupiny zjišťuje hospodářský výsledek samostatně, tyto jsou poté skupinově započítávány na úrovni mateřské společnosti.
Převod ztrát v rámci skupiny	<i>Irsko Kypr Malta Lotyšsko Švédsko Finsko Velká Británie</i>	Každý člen skupiny je zdaňován samostatně - ztráty mohou být mezi členy skupiny přesouvány a započítávány.
Neexistuje zdanění v rámci skupiny	<i>Belgie Česká republika Řecko Litva Maďarsko Slovensko Estonsko</i>	Nelze jakkoliv kompenzovat ztráty, neboť daňový systém nezná pojem zdanění v rámci skupiny.

Tab. č.: 3.2

Zdroj: D. Nerudová, Možnosti zavedení společného konsolidovaného základu daně v EU
Kesti, J. European Tax Handbook 2005. IBFD, Amsterdam: 2003, 720p.
ISBN 90-76078-53-X

Značné rozdíly existují také při odpočtu daňové ztráty. Odpočet daňové ztráty není v některých členských státech časově omezen a dokonce v některých zemích EU lze ztrátu uplatnit i zpětně.

Možnosti zpětného rozdělení ztráty

<i>Období zpětného rozložení ztráty</i>	<i>Členský stát</i>
<i>3 roky</i>	Francie, Irsko, Nizozemí
<i>1 rok</i>	Německo, Spojené království
<i>Ztrátu nelze zpětně rozložit</i>	Belgie, Dánsko, Finsko, Itálie, Lucembursko, Portugalsko, Řecko, Španělsko, Švédsko, Estonsko, Kypr, Česká republika, Litva, Lotyšsko, Polsko, Maďarsko, Malta, Slovinsko, Slovensko

Možnosti přenášení ztrát do následujících období

<i>Počet následujících období</i>	<i>Členský stát</i>
<i>Není omezen</i>	Belgie, Dánsko, Francie, Irsko, Lucembursko, Nizozemí, Německo, Rakousko, Švédsko, Kypr, Maďarsko, Malta
<i>15 let</i>	Španělsko
<i>10 let</i>	Finsko
<i>6 let</i>	Portugalsko
<i>5 let</i>	Itálie, Česká republika, Řecko, Litva, Lotyšsko, Polsko, Slovinsko, Slovensko
<i>Ztrátu nelze přenést</i>	Estonsko

Tab.č.: 3.3

Zdroj: D. Nerudová, Možnosti zavedení společného konsolidovaného základu daně v EU
Kesti, J. European Tax Handbook 2005. IBFD, Amsterdam: 2003, 720p.
ISBN 90-76078-53-X

Nesoulad je také mezi daňovými odpisy majetku. Evropská komise analyzovala pouze odpisování budov a staveb, hmotného a nehmotného majetku a odpisování goodwillu. Výsledkem bylo zjištění, že ve dvaceti pěti členských státech Evropské unie jsou používány tři metody opisů – rovnoměrné, degresivní odpisy a odpisování dle IAS 16.

Metody odpisování budov a staveb

<i>Používaná metoda</i>	<i>Členský stát</i>
<i>Odpisování dle principů IFRS</i>	Estonsko
<i>Rovnoměrné odpisy</i>	Dánsko, Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Portugalsko, Rakousko, Španělsko, Švédsko, Spojené království, Kypr, Maďarsko, Lotyšsko, Malta, Polsko, Slovensko, Slovinsko
<i>Degresivní odpisy</i>	Finsko, Lotyšsko
<i>Rovnoměrné nebo degressivní odpisy</i>	Česká republika, Litva, Belgie, Nizozemí
<i>Metody odpisování nehmotného majetku</i>	
<i>Používaná metoda</i>	<i>Členský stát</i>
<i>Odpisování dle principů IFRS</i>	Estonsko, Spojené království
<i>Rovnoměrné odpisy</i>	Belgie, Dánsko, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Německo, Rakousko, Řecko, Španělsko, Kypr, Česká republika, Maďarsko, Lotyšsko, Malta, Polsko, Slovensko, Slovinsko
<i>Degresivní odpisy</i>	Švédsko
<i>Rovnoměrné nebo degressivní odpisy</i>	Lucembursko, Litva, Nizozemí
<i>Metody odpisování strojního zařízení</i>	
<i>Používaná metoda</i>	<i>Členský stát</i>
<i>Odpisování dle principů IFRS</i>	Estonsko
<i>Rovnoměrné odpisy</i>	Irsko, Itálie, Portugalsko, Kypr, Maďarsko, Malta, Polsko, Rakousko, Slovinsko
<i>Degresivní odpisy</i>	Dánsko, Finsko, Lotyšsko, Spojené království
<i>Rovnoměrné nebo degressivní odpisy</i>	Belgie, Francie, Německo, Lucembursko, Řecko, Španělsko, Švédsko, Česká republika, Litva, Slovensko, Nizozemí
<i>Metody odpisování goodwillu</i>	
<i>Používaná metoda</i>	<i>Členský stát</i>
<i>Odpisování dle principů IFRS</i>	Estonsko
<i>Rovnoměrné odpisy</i>	Belgie, Dánsko, Finsko, Itálie, Lucembursko, Německo, Rakousko, Řecko, Nizozemí, Spojené království, Španělsko, Česká republika, Maďarsko, Litva, Polsko, Slovensko, Slovinsko
<i>Degresivní odpisy</i>	Francie, Irsko, Portugalsko, Kypr, Lotyšsko
<i>Rovnoměrné nebo degressivní odpisy</i>	Švédsko

Tab.č.: 3.4

Zdroj: D. Nerudová, Možnosti zavedení společného konsolidovaného základu daně v EU
Kestí, J. European Tax Handbook 2005. IBFD, Amsterdam: 2003, 720p.
ISBN 90-76078-53-X

Mimo rozdílné metody odpisování je v jednotlivých státech velmi rozdílná i doba odpisování. U odpisování goodwillu dovolují některé země zvýšené odpisy v prvním roce a naopak několik členských států odpisování goodwillu odmítá.

3.1.3 Spojení IAS/IFRS a jednotného základu daně

Spojení IAS/IFRS a jednotného základu daně by rozhodně nebylo bezproblémové.

- Společný konsolidovaný základ daně bude uplatňován v rámci jedné skupiny, ale bude zahrnovat pouze společnosti působící v rámci Evropské unie, narozdíl od konsolidované účetní závěrky, která obsahuje všechny společnosti skupiny, které mohou provozovat své aktivity po celém světě
- Většina národních účetních systémů nefunguje na principech IAS/IFRS, společnosti by musely používat účetní pravidla daného státu a navíc mimoúčetně transformovat výsledek hospodaření na CCCTB
- Členské státy nejsou nakloněny umožnění odpisu ztrát z podnikání u dceřiných firem působících v jiném státě

Zjednodušení zdanění právnických osob lze provést zredukováním současných výjimek. Měly by být ponechány pouze úlevy přinášející hodnoty, jako jsou například daňové pobídky pro výzkum a vývoj. Základ daně bude i nadále stanoven jako rozdíl mezi příjmy, náklady, výdaji a odčitatelnými položkami. Defínice příjmu bude znatelně rozšířena. Osvobozeným příjmem by měly být dotace na výstavbu či zhodnocení odpisovaného majetku, dividendy, příjem stálé provozovny a kapitálové zisky při splnění určitých kritérií. Daňově uznatelným nákladem budou i nadále náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů včetně nákladů na vědu a výzkum, na zajištění kapitálu či úvěru pro podnikatelské účely. Naopak daňově neuznatelnými budou považovány náklady ve formě distribuovaného zisku, splátek kapitálu či úvěru, výplaty vlastníkům či náklady, ze kterých profitují vlastníci a osoby s nimi spojené. Náklady na zaměstnance včetně členů statutárních orgánů by měly zůstat daňově uznatelnými, ale pouze za podmínky, že budou dle národní legislativy předmětem daně z příjmů fyzických osob.

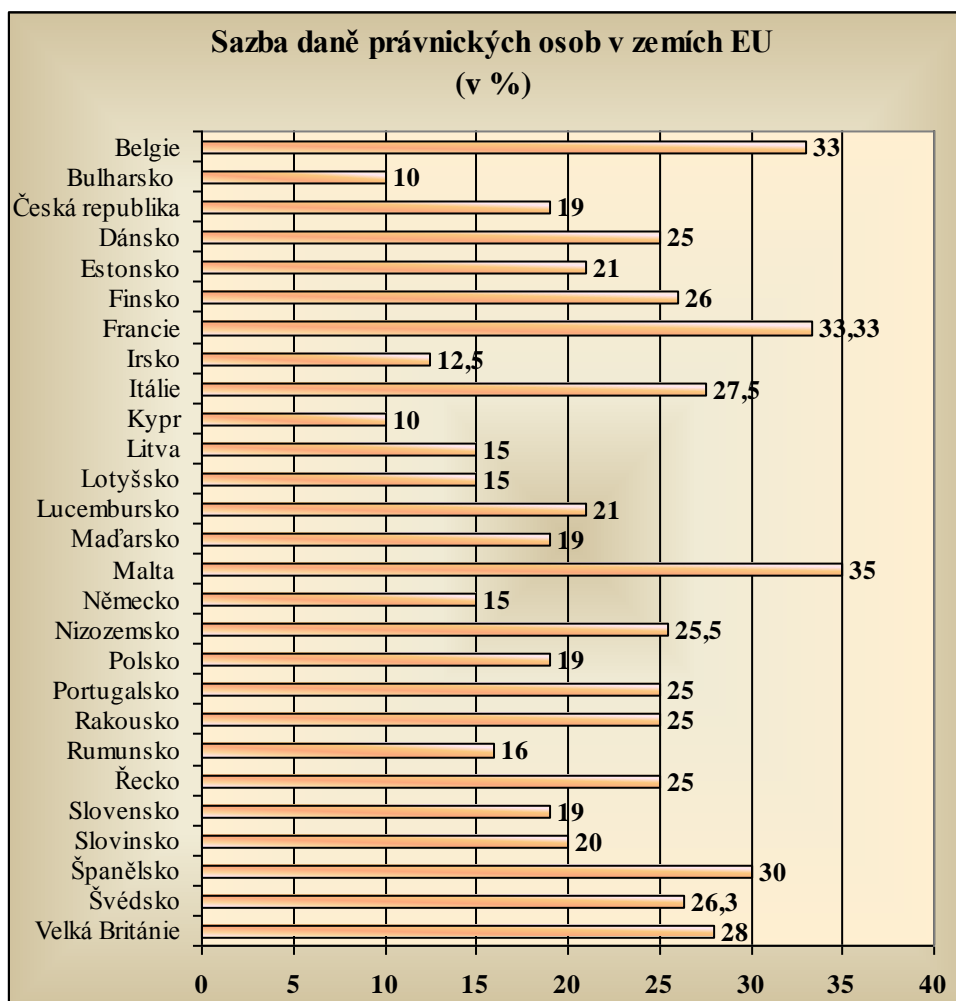
3.1.4 Způsob rozdělení daňového výnosu konsolidovaného základu daně

Jako rozvrhová základna pro stanovení základů daně v jednotlivých členských státech připadají v úvahu tržby, aktiva, objem mezd nebo různé kombinace. D. Nerudová dále připouští do úvahy i počet zaměstnanců případně použití vážených ukazatelů. Rozvrhová základna by měla být co nejméně mobilní, aby v co nejmenší míře docházelo k přesouvání základu daně do země s nejnižším zdaněním. Tomuto požadavku neodpovídají tržby, které je možné přesouvat téměř dle libosti společnosti. Stejně tak aktiva mohou být snadno pronajímána. Méně mobilní je sice objem mezd, do kterého by ale musely být započítávány i platby za pronájem zaměstnanců. Objem mezd ale nepovažují za spravedlivou rozvrhovou základnu. Vedení společnosti – vysoké mzdové náklady, by jistě sídlilo v zemi s nejnižší daňovým zatížením a byla by tak ochuzena země, ve které vykonává činnost výrobní závod, jež čerpá mnohem více prostředků ze státního rozpočtu, než je tomu tak v zemi sídla vedení společnosti, kam plyne většina placených daní. Dále by bylo značně nerovnoměrné, že země, která by stanovila vysoké daňové zatížení fyzických osob, způsobila by společností vyšší mzdové náklady a tím dosáhla vyššího podílu na základu daně právnických osob. Počet zaměstnanců jako rozvrhovou základnu považují za efektivnější, muselo by se brát v úvahu skutečné místo výkonu práce, nikoli pracovně právní vztah. Nemyslím si ale, že by tuto možnost připustily ekonomicky vyspělé země, protože by převážná část příjmů z vybraných daní připadla zemím s levnou pracovní silou – tzv. montovným. Je třeba tento ukazatel doplnit o další vážené ukazatele zohledňující a vytvořit vhodnou kombinaci pro rozvrhovou základnu, která nebude snadno přesunutelná a bude vypovídat o skutečném využívání prostředků státního rozpočtu v dané zemi Evropské unie.

Společný daňový základ by přinesl výhody především koncernům, které se z důvodu vysokého daňového zatížení budou snažit přesunout svůj základ daně do jiné země s nižším zdaněním. Naopak možnosti jednotného základu daně využijí společnosti, které zdaňují většinu svých příjmů v zemi s nízkou sazbou daně z příjmů právnických osob. K takovýmto zemím patří i Česká republika a právě pro české podniky, které expandují do dalších zemí EU, by systém ve většině případů nebyl výhodný.

3.1.5 Harmonizace sazby daně

Nominální sazby daně jsou v členských státech velmi rozdílné. Od na první pohled skromného Bulharska a Kypru, které zatěžují právnické osoby pouze 10 % daní z příjmu, požaduje Francie 33,33 % ze základu daně.



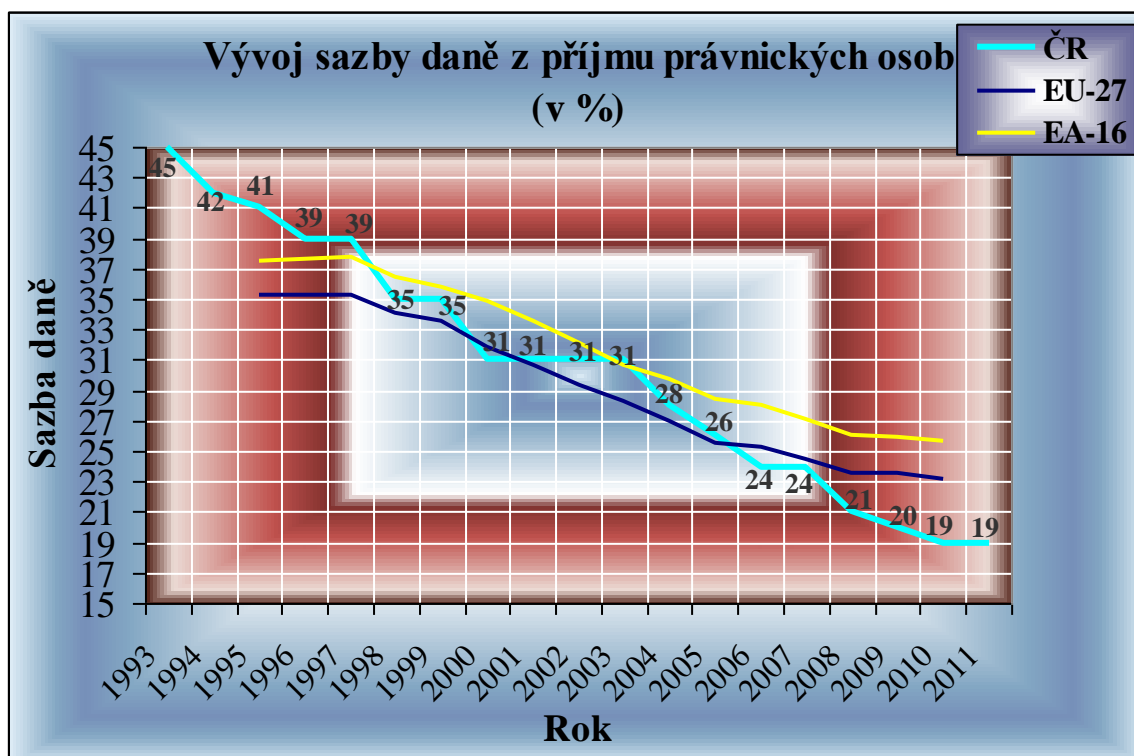
Graf č.: 3.1

Zdroj: Evropská komise

Pozn.: údaje platné pro rok 2010

V rámci sledovaného období, od roku 1993 po současnost, lze sledovat klesající trend daňových sazeb z příjmu právnických osob. I když klesající trend je poměrně obecný, daňové sazby v rámci Unie se stále výrazně liší. Přesto že se rozdíl mezi minimální a maximální nominální sazbou do roku 1995 zmenšil, stále se pohybuje od minimálních 10% (Bulharsko, Kypr) do maximálně 35% (Malta). Navzdory klesajícímu trendu

například Malta nezměnila sazbu daně od roku 1995. Naopak Česká republika sazbu daně snižuje a od roku 1998 je její sazba daně nižší než průměr v EA-16 (16 členských států Eurozóny). V roce 2006 snížila Česká republika sazbu daně z 26 % na 24 % a dostala se tak pod průměr EU-27 (celá Evropská Unie). V roce 2010 je sazba daně v České republice o 4,2 procentních bodů nižší než je průměr E-27.



Graf č.: 3.2

Zdroj: European Commission – Taxation trends in the European Union
vlastní zpracování údajů pro ČR

Velmi snadné porovnání daňových sazeb ale neodpovídá efektivní sazbě daně, která je z důvodu rozdílného pojetí účetních zisků velmi obtížně zjistitelná. Nominální sazba daně nám tak nemůže poskytnout informace o daňovém zatížení v dané zemi. Jediná cesta vedoucí k rovnému přístupu všech daňových subjektů k informaci o skutečném daňovém zatížení je stanovení jednotného základu daně. Pokud se Evropské komisi podaří zavedení společného konsolidovaného základu, bude chtít sjednotit také sazby? Pravděpodobně o to EU ani nebude muset usilovat. Daňová politika se stane průhlednější a členské státy v konečném důsledku dospějí k velmi podobné sazbě daně.

3.2 Posouzení dopadů společného základu daně z příjmů právnických osob

3.2.1 Vliv na velikost a rozdělení základu daně

Dle vyjádření Evropské komise by neměly být vyvozovány žádné obecné závěry o konečném vlivu na příjmy rozpočtů členských států, protože ty budou záviset na výši daňových sazeb, které si státy stanoví samy. Ale právě dopad na daňové příjmy je zásadní a členské státy nejvíce zajímá. Členské státy si mohou sice stanovit sazbu daně, ale pokud bude nízký její základ, budou nuceny daňové zatížení zvýšit. Pokud zavedou vysoké zdanění, společnosti se budou snažit vyhnout zdanění v dané zemi a v závislosti na způsobu rozdělování základu daně jej budou převádět ke zdanění v jiných zemích. Státům s vysokými sazbami se budou nadále snižovat daňové základy pro zdanění korporátní daní a sazby budou muset opět zvyšovat. Evropská komise věnuje značnou pozornost stanovení základu daně, ale pokud státům nepředloží, jak přesně bude probíhat jeho rozdělení, nemůže počítat s jejich podporou.

Pokud by se státy dohodly na společném nekonsolidovaném základu daně CCTB – při němž není umožněna přeshraniční konsolidace ztrát, došlo by v důsledku rozšíření předmětů zdanění k navýšení základu daně. Míra, jakou by k navýšení došlo, je ale ovlivněna zvoleným způsobem odpisování. Odpisování dle principů IFRS, které má zavedeno pouze Estonsko, nevidím právě z tohoto důvodu reálné. Naopak ve většině států jsou využívány odpisy rovnoměrné, které jsou vhodné k implementaci právě z důvodu jejich nenáročnosti. Umožnění degresivního odpisování i společnostem v zemích, které je dříve neznaly, by mohlo znamenat výrazné snížení základů daně a tím i příjmů státních rozpočtů, což jistě vyvolá nesouhlas členských zemí jako je například Irsko, Itálie, Kypr, Maďarsko, Malta, Polsko a Slovinsko.

Konsolidovaný základ daně CCCTB, který umožňuje vzájemnou konsolidaci ztráty mezi spřízněné společnosti, by jednoznačně znamenal snížení základu daně. Podle výpočtů Evropské unie na vzorku nadnárodních skupin vycházejících z databází Amadeus a ORBIS by došlo ke snížení základu daně zkoumaných společností asi o 3 %.

Důležité je také chování firem a států. Zavedením CCTB se firmy budou snažit rozložit své zisky mezi spřízněné společnosti takovým způsobem, aby žádná z nich nebyla ve ztrátě. Zatímco při aplikaci CCCTB to již nebude nutné a daňové základy tak budou více odpovídat realitě. Pokud by některá ze zemí zavedla vysoké sazby daní z příjmů fyzických osob a ostatních daní směřujících do státního rozpočtu a naopak výrazně snížila sazbu daně z příjmů právnických osob, dosáhne v systému CCCTB vyšších příjmů ze zdanění fyzických osob, a na nízké zdanění korporací přiláká společnosti k úpravě základů ve prospěch dané země. Společnosti si svoji ztrátu vzniklou v této zemi budou moci konsolidovat zisky ostatních společností a firmu v dané zemi zachovají. Situaci budou odporovat ostatní zúčastněné státy, které ale tuto skutečnost nebudou moci ovlivnit. Při systému CCTB by společnost v zemi s takto nastavenou daňovou politikou již déle nesetrvávala, protože by korporaci vznikla ztráta, kterou by nemohla konsolidovat a země by tak byla potrestána ztrátou zdroje příjmu.

3.2.2 Vliv na administrativní náročnost

Snížení nákladů nadnárodních podniků souvisejících s dodržováním daňové legislativy je evidentní. Pravdivost je potvrzena výsledky studií společností Deloitte a PWC. Společnosti Deloitte zjistila více než 60 % úsporu nákladů na dodržování daňových předpisů při zakládání nové dceřiné společnosti v jiném členském státě.

Jak ale bude touto změnou ovlivněna administrativní náročnost pro členské státy? V současné době daňový subjekt podává daňové přiznání, na kterém po úpravách hospodářského výsledku stanoví základ daně a dosahuje-li kladných hodnot, vypočte daň. V případě zavedení CCTB/CCCTB obdrží daňová správa také přiznání s vypočtenou daní, ale jakým způsobem bude probíhat kontrola? Správce daně si bude muset vyžádat od správců daně v jiných členských státech, případně zjistit z informačního systému, daňová přiznání spřízněných subjektů a kontrolovat, zda se údaje shodují a zda je základ daně správně rozdělen. Ale bude mít místní správce daně dostatek informací ke kontrole rozdělení základů daně? Nebo bude provádět pouze kontrolu tuzemského subjektu a způsob rozdělení daní bude kontrolováno na úrovni

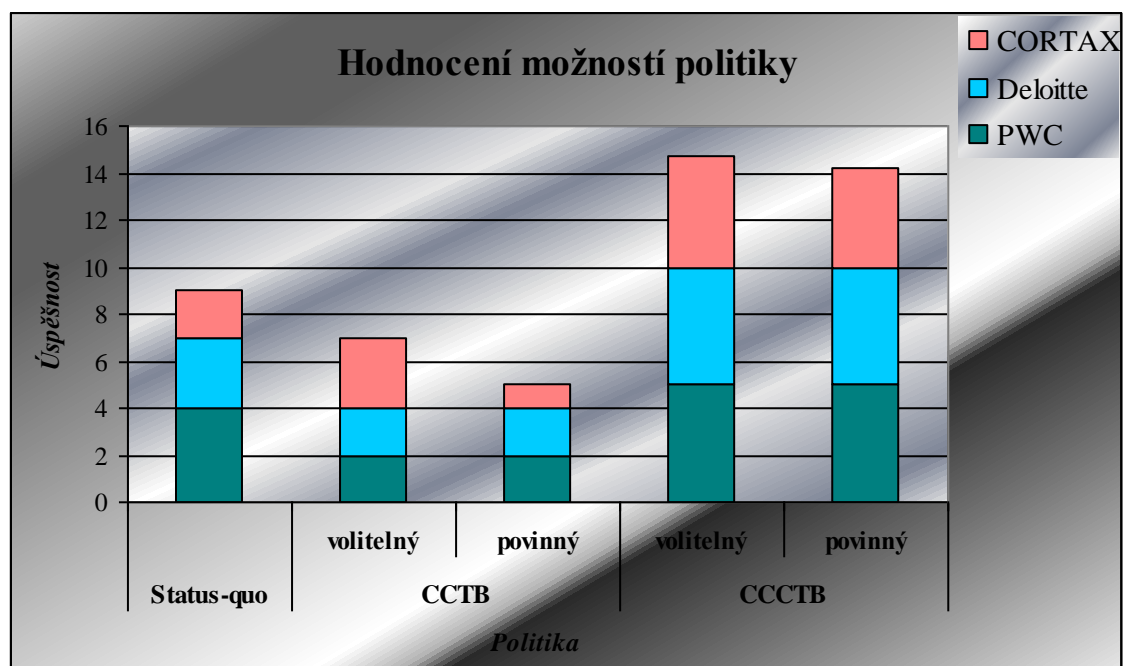
Evropské unie? V každém případě je tento systém pro členské státy administrativně náročnější a to i na mezistátní komunikaci. Evropská unie spoléhá na zavedení informačního systému daňových správ. Na základě zkušeností s implementací systémů e-Vývoz a e-Dovoz mám z bezproblémového sdílení informací obavy. Dopady nutných reforem členských států na celé hospodářství analyzovala Evropská komise s použitím modelu CGE CORATEX (vypočitatelný model všeobecné rovnováhy). Na základě výsledků analýzy a studií provedených společnostmi PWC a Deloitte uvádím následující hodnocení možností politiky.

Hodnocení možností harmonizační politiky

Studie	Zaměření	Status-quo	CCTB		CCCTB	
			volitelný	povinný	volitelný	povinný
PWC	náklady na dodržování předpisů	4	2	2	5	5
Deloitte		3	2	2	5	5
CORTAX	makroekonomické ukazatele	2	3	1	4,75	4,25
Celkové hodnocení		9	7	5	14,75	14,25
Pořadí možností		3	4	5	1	2

Tab.: 3.5

Zdroj: Evropská Komise SEK (2011) 316 v konečném znění



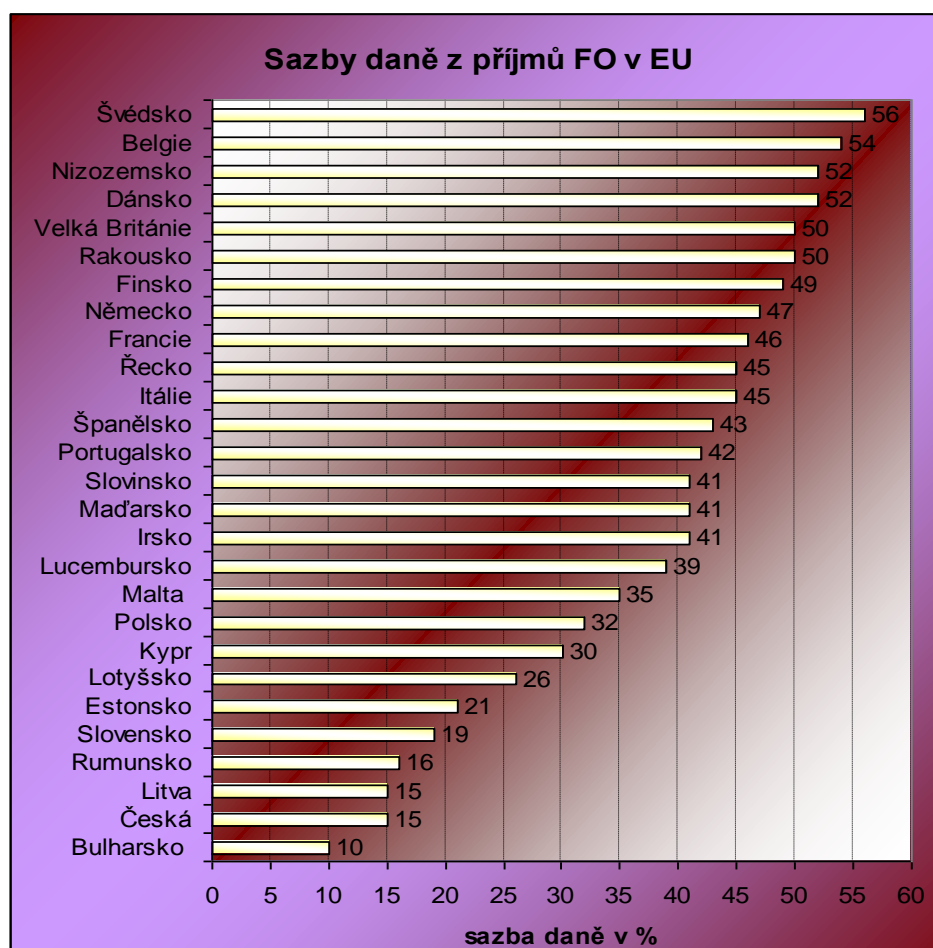
Graf č.: 3.3

Zdroj: vlastní zpracování

3.3 Zdanění fyzických osob v EU

Česká republika uvaluje na příjem fyzických osob jednu z nejnižších sazeb daně v Evropské unii. I přesto, že ve většině evropských zemí daň z příjmu fyzických osob roste, v České republice se nominální sazba daně 15 % nemění. Výpočet superhrubé mzdy uplatňuje pouze Česká republika a jejím negativem je snížení průhlednosti daňového systému a komplikace při srovnávání s ostatními zeměmi. Vzhledem k tomuto specifiku, je efektivní srovnatelná sazba daně 21 – 22 %. Se zátěží sociálního pojištění, které je vyšší než v mnoha dalších členských zemích, patří Česká republika se svým zdaněním do průměru Evropské unie. Porovnání provedla společnost KPMG v rámci projektu Individual Tax and Social Security Rate Survey.

Charakteristiky osobních důchodových daní ve státech EU



Tab. č.: 3.6

Zdroj: Evropská Komise – Taxation trends in the European Union (2010 edition)

V některých zemích Evropské unie jsou zavedeny mimo centrální daně z příjmu fyzických osob také daně v závislosti na jednotlivých krajích v zemi. Celkové zdanění je pak rozdílné o daň z příjmu fyzických osob plynoucí do místních rozpočtů. Výše daňových zvýhodnění, slev a odčitatelných položek je v každé zemi také rozdílná.

Tabulka číslo 3.6 znázorňuje rozdílnost daní v jednotlivých státech Evropské unie. Výši skutečného daňového zatížení také ovlivňují nezdanitelné části základu daně, odpočitatelné položky, různé slevy, osvobození od daně a v neposlední řadě také odvody povinného pojištění. Švédsko, které na příjmy uvaluje nejvyšší sazbu daně 56 % má povinné pojištění již v dani obsaženo. Oproti tomu Česká republika, Německo a Francie daňové zatížení zvyšuje právě o další odvody. Nejnižší sazbe zdanění osobní důchodovou daní podléhají příjmy poplatníků v Bulharsku, a Česká republika je spolu s Litvou na druhém místě. O široké rozmanitosti systému zdanění fyzických osob svědčí i počet uplatňovaných sazeb v členských státech. Jednotnou sazbu uplatňuje daňový systém v Bulharsku, České republice, Estonsku, Litvě, Lotyšsku, Rumunsku a Slovensku. Opakem je Lucembursko, které má zavedeno 17 daňových pásem.

Pro názornost uvádím v tabulce 3.7 srovnání zdanění příjmů fyzických osob v České republice a Německu. Přesto že příjem daňového poplatníka v Německu podléhá mnohem vyšší sazbe daně než příjem poplatníka v České republice, má Němec daleko širší škálu možností ke snížení základu daně. Německý poplatník tak při využití všech daňových úlev může dosáhnout stejné efektivní sazby daně, jaké podléhají příjmy v České republice a v některých případech i nižší. Jak je z výše uvedené tabulky patrné, daňový systém v Německu značně podporuje především rodiny s dětmi. Zatím co svobodnému poplatníkovi by se bezesporu vyplatilo zdaňovat své příjmy v České republice, příjmy poplatníka s manželkou a dětmi podléhají téměř stejnému daňovému zatížení. Toto tvrzení ale neplatí pro poplatníky s vyššími příjmy. Vzhledem k progresivnímu zdanění v Německu s rostoucím příjmem efektivní sazba strmě roste. Pro skupiny s vysokými příjmy tedy jednoznačně platí, že Česká republika je daňovým rájem.

Zdanění příjmů fyzických osob v České republice a Německu

	Česká republika	Německo
<i>Forma zdanění</i>	rovná daň	progresivní zdanění
<i>Další daně</i>	-	solidární daň
<i>Sazby</i>	15%	13,72 % až 47,48 %
<i>Sociální pojištění</i>	SP hrazené zaměstnavatelem zvyšuje základ daně	o část SP hrazeného zaměstnancem lze snížit základ daně
<i>Zdravotní pojištění</i>	ZP hrazené zaměstnavatelem zvyšuje základ daně	o část ZP hrazeného zaměstnancem lze snížit základ daně
<i>Soukromé životní pojištění</i>	lze odečíst od základu daně v omezené výši	lze odečíst od základu daně
<i>Soukromé penzijní pojištění</i>	lze odečíst od základu daně v omezené výši	-
<i>Úrazové pojištění</i>	-	lze odečíst od základu daně
<i>Úleva na poplatníka</i>	943,34 €	7 834 €
<i>Úleva na manžela/ku</i>	991,22 € na vyživovanou manželku	15 668 € pro sezdané páry
<i>Úleva na dítě</i>	463,05 €	1 320 € za vyživované dítě + 2184 € za péči o dítě
<i>Společné zdanění manželů</i>	NE	ANO úlevy na dítě se dvojnásobí
<i>Další výdaje</i>	NE	až 4 000 € mateřská škola až 5 000 € školné
	NE	výdaje vztahující se k příjmům ze zaměstnání
	NE	výdaje na vedení dvojí domácnosti
	NE	výdaje související s rozvodem
	NE	odpočet zaplaceného výživného
	NE	výdaje na zdravotní péči, která není hrazena pojišťovnou
	NE	pohřeb rodinného příslušníka
	odpočet úroků z hypoték a úvěrů ze stavebního spoření	výdaje na práci řemeslníků při rekonstrukci domu či zahrady

Tab. č.: 3.7

Zdroj: Česko-německá obchodní a průmyslová komora, magazín PLUS

Použitý kurz: 25,060 CZK/EUR platný k 31.12.2010

Provedené srovnání dokazuje, že nominální sazba daně z příjmů fyzických osob je téměř nic neříkajícím údajem. Je nutné brát v úvahu vždy efektivní sazbu daně, které je

ale vzhledem k široké škále daňových úlev a zvýhodnění, velmi obtížně zjistitelná. Nebylo by tedy stejně vhodné sjednotit základ daně, jak je to navrhováno u právnických osob? Proč tedy neharmonizovat i základ daně fyzických osob

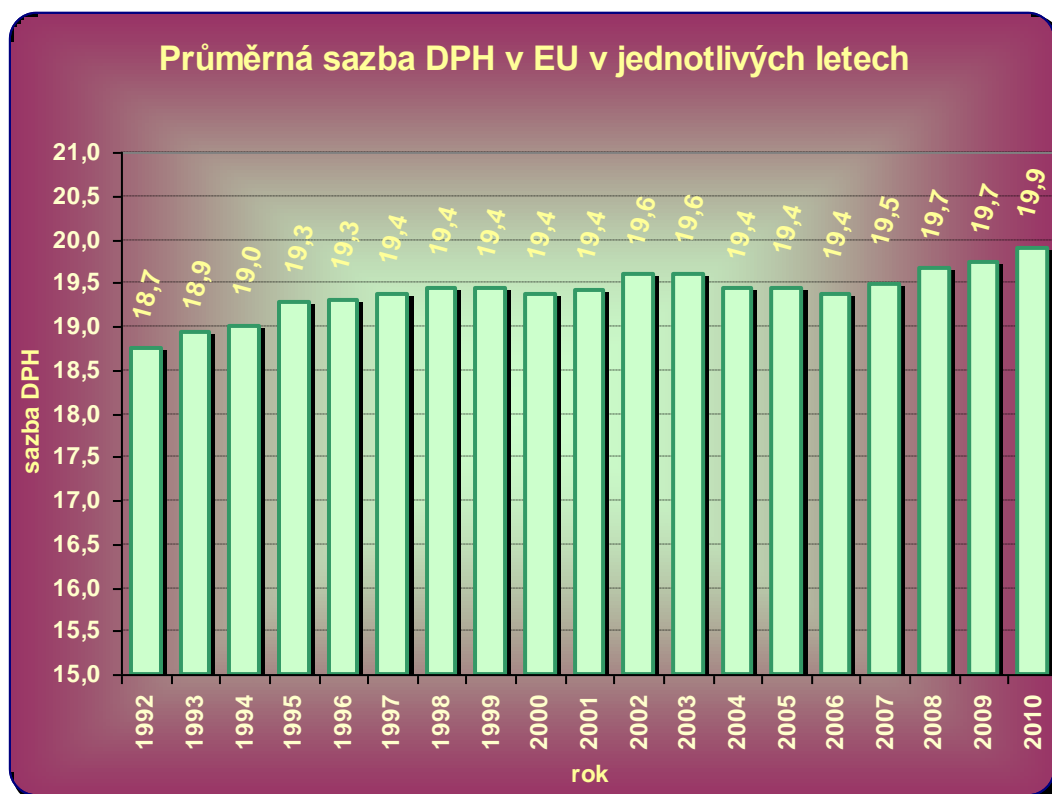
- která autorita může stanovit, zda je spravedlivá rovná daň nebo daň progresivní, každá země chápe pojem spravedlivé daně jinak, záleží na mentalitě a kultuře, vždyť i v malé České republice nepanuje jednotný názor na tuto problematiku
- které úlevy ponechat a které zrušit? Žádný z členských států nebude ochoten své daňové úlevy zrušit a stejně tak nebude ochoten přijít o finanční zdroje v závislosti se zavedením dalších úlev
- na daňové úlevy jsou jedním z hlavních prostředků politického soupeření a jsou to právě politici – zástupci států, kteří o harmonizačních procesech rozhodují
- každá země má jiné potřeby a priority, jiné hodnoty, nelze je sjednotit – zdanění fyzických osob je v tomto ohledu příliš „osobní“ na to aby bylo harmonizováno
- přestěhování občana do jiné země z důvodu nižších daní, nemá na příjmy státu takový vliv jako odchod mezinárodně působící společnosti ze země
- rozhodnutí fyzické osoby o jejím rezidenství neovlivňuje daňové zatížení, ale zaměstnání a osobní zázemí, státy se tedy neobávají hromadné migrace obyvatel za nižšími daněmi a nemají snahu je tedy harmonizovat

Jednotný základ daně z příjmů právnických osob je navrhován především z důvodu snížení administrativní náročnosti mezinárodních společností na rozdíly v daňové legislativě, podpoření konkurenceschopnosti malých a středních podniků na mezinárodních trzích a snížení daňových úniků. Fyzické osoby nepodléhají natolik výrazné administrativní zátěži z důvodu rozdílů v daňových systémech jako nadnárodní společnosti. Zjednodušení zdanění jejich příjmů nepodpoří jejich ochotu pracovat ve více zemích. Pokud doposud někteří poplatníci nezdaňovali své příjmy ze zahraničí, nepřiměje je k tomu ani, skutečnost, že by bylo zdanění jednodušší.

Harmonizace alespoň základů daně z příjmů fyzických osob by nepřinesla výhody jako navrhovaná harmonizace základu daně z příjmů korporací. Harmonizaci v této oblasti dle mého názoru chybí motiv.

3.4 Daň z přidané hodnoty a nutnost dalších změn

Současná podoba systému výběru daně z přidané hodnoty prošla již několika reformami sice uskutečněnými za účelem harmonizace, ale stále obsahuje nezanedbatelnou část výjimek a přechodných opatření, které způsobují její složitost a těžkopádnost. Systém je zaostalý za současným vývojem informačních technologií a administrativně náročný pro podnikatelské subjekty. Složitý systém ale nepostihuje pouze podnikatele, i veřejné rozpočty přichází vinou náročnosti systému o nezanedbatelnou část svých příjmů. Nedokonalosti systému jsou cestou pro daňové úniky především typu „kolotočových podvodů“. Systém stanoví řadu výjimek při kterých je aplikována snížená sazba daně, případně je spotřeba od daně zcela osvobozena. Dle analýz provedených Evropskou komisí přichází národní pokladny v průměru o 12 % příjmů z daně z přidané hodnoty. V některých zemích dosahuje tento údaj až 20 %.

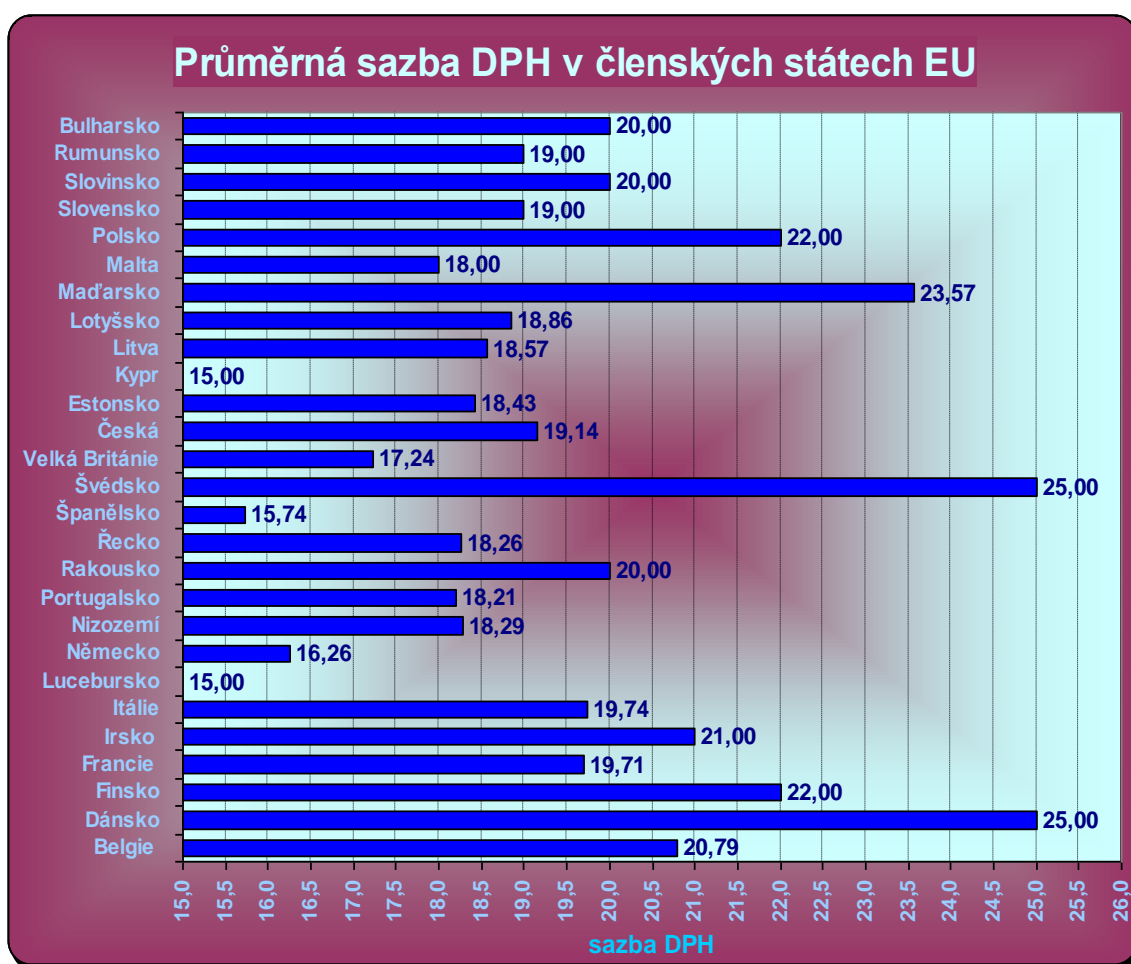


Graf č.: 3.4

Zdroj: D. Nerudová, J. Široký

Na významu dalšího vývoje modernizace systému přispívá i skutečnost, že DPH má podstatnou úlohu ve státních rozpočtech. V zemích Evropské unie znamená průměrně 21 % všech daňových příjmů. Důležitost tohoto příjmu dále roste při krizových situacích. Názorným příkladem je doznívající finanční krize, po které mnoho členských států zvažovalo zvýšení daňových sazeb a některé z nich tuto myšlenku i uskutečnily.

Sazba daně použitá pro výpočet je platná vždy k prvnímu lednu daného roku. Průměrné sazby daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech Evropské unie od roku 1992 a u států, které se staly členy později než v daném roce, je průměr počítán od roku jejich vstupu.



Graf č. 3.5

Zdroj: D. Nerudová, J. Šíroký (2010)

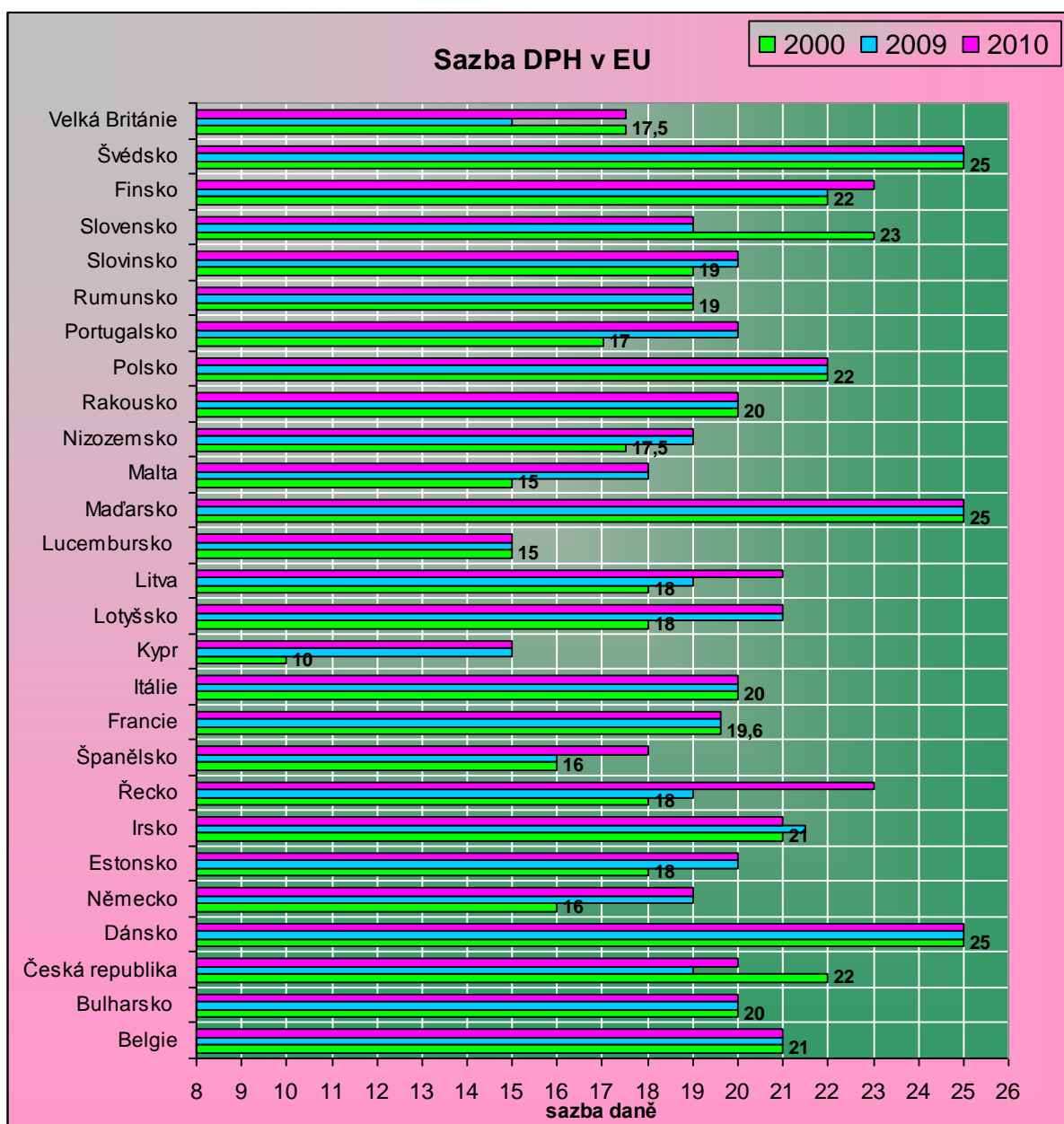
Hlavním tématem diskuzí v oblasti změn je režim „**reverse-charge**“. Na základě tohoto režimu je předmět daně z přidané hodnoty zdaněn v místě určení. Pro efektivní fungování režimu by musely být splněny následující podmínky:

- harmonizace sazeb DPH – pro zamezení přesunů podnikatelských aktivit
- regulérní systém zúčtování daňových příjmů – správní úřady jednoho státu by zajišťovaly daň připadající druhému státu.

Zachování systému reverse-charge by znamenalo:

- ponechání výhody pro podnikatelské subjekty spočívající v pozitivním cash-flow (daň je odváděna až u zákazníka)
- zachování určité fiskální svrchovanosti členských států při správě DPH
- zachování administrativních povinností dodavatele (mj. souhrnná hlášení)
- rozdílné zdanění stejných plnění
- úpravy za účelem snížení administrativní náročnosti
- navýšení počtu registrací daňových subjektů v jiných členských státech
- zavést mechanismus jednoho správního místa v členském státě původu dodavatele

Harmonizace sazeb DPH začala být opět diskutovaným tématem. Samotné zavedení jednotné sazby do praxe není složité, navíc by se snížila administrativní náročnost a zefektivnil režim reverse-charge. Ale přesvědčení členských států je zatím nepřekonatelnou překážkou. Stanovení sazeb této nepřímé daně je jedním z hlavních nástrojů regulace příjmů státního rozpočtu.

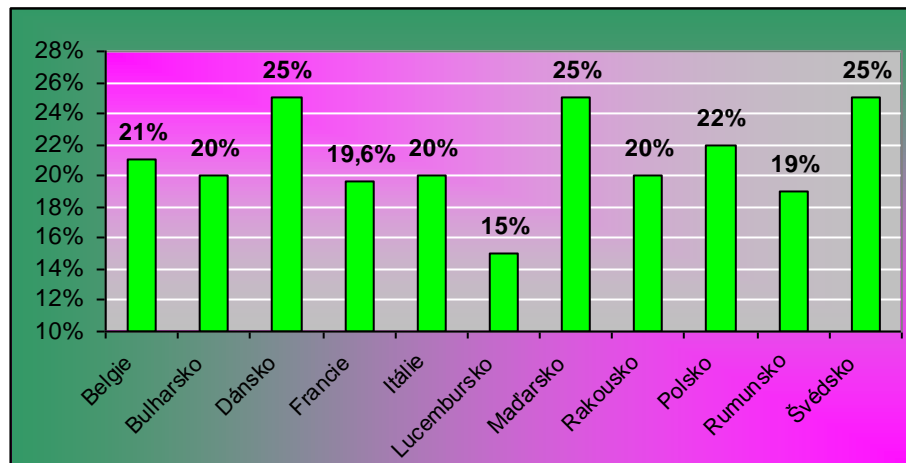


Graf č.: 3.6

Zdroj: Eurostat Press Office

V zemích jako je Belgie, Bulharsko, Dánsko, Francie, Itálie, Lucembursko, Maďarsko, Rakousko, Polsko, Rumunsko a Švédsko nedošlo při porovnání let 2000, 2009 a 2010 nedošlo ke změně základní sazby DPH a z tohoto hlediska by jim nemělo vadit stanovení jednotné sazby. Problémem je ale rozdílnost základních sazeb, kdy nejvyšší sazbu 25 % má Dánsko, Maďarsko a Švédsko, zatímco Lucembursko má pouhých 15 %.

Sazby DPH v zemích se stabilní výší daně



Graf č.: 3.7

Zdroj: vlastní zpracování

Průměrnou 21 % sazbu DPH má stanovenou pouze Belgie. V uvedených jedenácti státech si dovedu představit zavedení jednotné sazby 21 %. Druhou skupinu tvoří státy, které využívají svého svrchovaného práva měnit sazbu daně a nebudou ochotni o tento nástroj přijít. Ve sledovaném období změnila nejčastěji svoji sazbu daně Česká republika, Irsko, Řecko, Litva a Velká Británie.

Země s nejčastější změnou sazby DPH

	2000	2009	2010	Porovnání 2000 a 2010	Porovnání 2009 a 2010
Česká republika	22,0 %	19,0 %	20,0 %	-2,0 %	1,0 %
Irsko	21,0 %	21,5 %	21,0 %	0,0 %	-0,5 %
Řecko	18,0 %	19,0 %	23,0 %	5,0 %	4,0 %
Litva	18,0 %	19,0 %	21,0 %	3,0 %	2,0 %
Velká Británie	17,5 %	15,0 %	17,5 %	0,0 %	2,5 %

Tab. č.: 3.8

Zdroj: vlastní zpracování

Průměrná výše základní sazby za rok 2010 ve všech členských státech je 20,2 %. Pokud by se Evropské unii nepodařilo tento podstatný harmonizační krok prosadit, uvažuje i o mírnější variantě a to jednotné databázi zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě DPH. Databáze by pak měla být dostupná on-line.

Otázkou je také samotná forma prosazování dalších harmonizačních kroků. Implementace nových legislativních předpisů do právních systémů členských států je, jak můžeme vidět především na příkladu České republiky, velmi zdlouhavá a ne vždy je aplikována dle původního záměru. Evropská komise tedy zvažuje provádět další kroky formou **nařízení**, která působí v jednotlivých členských státech přímo. Tento krok by jistě usnadnil orientaci v legislativě korporacím, ale znepráhlednil by daňový systém pro malé a střední podniky a to především tuzemské, které by tak musely krom změn v tuzemských daňových zákonech evidovat změny provedené Evropskou komisí.

Administrativní náročnost, jak jsem již uvedla v úvodu této kapitoly, znesnadňuje fungování nejen podnikatelským subjektům a také členských státům. Vzorovým příkladem je časově náročné vyřizování žádostí o vrácení DPH uhrazeného v jiném členském státě. Aktuálními návrhy, které jsou za účelem snížení obtížnosti legislativních procesů diskutovány, jsou:

- zavedení standardizovaných povinností daňových subjektů, které by mohly členské státy vyžadovat
- zavedení jednotného správního místa „one-stop-shop“
- zjednodušení systému výběru DPH prostřednictvím moderních informačních technologií (centrální databáze, do které daňové subjekty zasílají veškeré fakturační údaje, nebo automatický odvod DPH ze všech úhrad za dodané zboží a služby)

Evropská komise v návaznosti na nedostatky systému DPH zahájila projekt s názvem „Zelená kniha o budoucnosti DPH“. Chce tak zapojit i širokou veřejnost do diskuze o možném vývoji. Projekt byl spuštěn od začátku prosince roku 2010 a předpokládané ukončení je stanovenou k poslednímu květnovému dni tohoto roku.

3.5 Implementace harmonizačních opatření do daňového systému České republiky

První významnou daňovou reformou, která proběhla v roce 1993 v souvislosti s daňovou legislativou Evropské unie, bylo zavedení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Od roku 2003 začala fáze implementace daňové legislativy Evropské unie. Vstup České republiky do EU v květnu 2004 znamenal povinnost implementace komunitárního práva a tudíž nový zákon o dani z přidané hodnoty a stejně tak nový zákon o spotřebních daních. Změny se ale netýkaly pouze nepřímých daní, dle evropského práva byly zavedeny i principy v oblasti přesunu kapitálu mezi státy Evropské unie. Zdanění fyzických osob bylo zasaženo především daňovými reformami v letech 2005 a 2006. Standardní sociální odpočty byly nahrazeny slevami na dani, daňovými bonusy a změna proběhla také u nominální sazby daně. Původní záměr stanovení maximálního vyměřovacího základu pro sociální pojištění nebyl realizován.

V České republice je v souvislosti s harmonizací daňového systému novelizován především zákon o dani z přidané hodnoty. Dne 31.12.2009 vyšla ve Sbírce zákonů pod č. **489/2009 Sb., novela zákona o dani z přidané hodnoty s účinností od 1.1.2010** (MFČR). Touto novelou tak byla splněna povinnost členských států EU transponovat do národní legislativy tyto směrnice:

Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 – **místo plnění při poskytnutí služby**

Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008 – **vrácení daně z přidané hodnoty osobám registrovaným k DPH v členských státech**

Směrnice Rady 2008/117/ES ze dne 16. prosince 2008 – **souhrnné hlášení**

Změny v oblasti DPH u služeb

Změny se týkaly DPH u přeshraničních služeb a stanovily pravidla pro určení místa plnění a určení osoby povinné přiznat a zaplatit daň, dále pak souvisejících administrativních povinností. Dle pravidel pro stanovení místa plnění u přeshraničních služeb se určuje členský stát, ve kterém se daná služba zdaní, popřípadě osvobodí

daně. Tato pravidla jsou v EU harmonizována a ve všech členských státech se vesměs uplatňují jednotně. Od 1.1.2010 tedy platí dvě různá základní pravidla pro stanovení místa plnění u služeb, a to pro osoby povinné k dani a pro osoby nepovinné k dani. Služby poskytované osobám povinným k dani se nově zdaní, popřípadě osvobodí od daně, ve státě, ve kterém má sídlo nebo místo podnikání, případně provozovnu, která službu poskytuje, příjemce služby. Základní pravidlo při poskytnutí služby osobám nepovinným k dani se nemění, a i nadále se řídí dle sídla nebo místa podnikání, případně provozovny, která službu poskytuje, poskytovatele služby. Základní pravidlo se aplikuje, pokud se na danou službu nevztahují žádné ze zvláštních pravidel - výjimka.

Změny v oblasti DPH při vrácení daně plátcům v jiných členských státech

Změna je uvedena v § 82, § 82a a 82b zákona o DPH. Stanoví základní úpravu vrácení daně. Nárok na vrácení daně má plátce, kterému je účtována daň osobou registrovanou k dani v jiném členském státě za zdanitelná plnění s místem plnění v tomto jiném členském státě, pokud nemá v tomto jiném členském státě v období pro vrácení daně sídlo, místo podnikání ani provozovnu. Plátce, který je povinen v tuzemsku kráti odpočet daně má nárok na vrácení pouze v poměrné výši. Podmínkou pro vrácení daně je podání žádosti elektronickou formou.

Změny v oblasti DPH při podávání souhrnného hlášení

Směrnice Rady 2008/117/ES je transponována do české legislativy v § 102 zákona o DPH. Nově je stanovena povinnost plátce podávat souhrnné hlášení v případě poskytnutí služeb, u nichž se stanoví místo plnění podle §9 odst. 1 zákona o DPH, do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je z těchto služeb povinen priznat a zaplatit daň jejich příjemce.

Novela zákona o DPH pro rok 2011

Na začátku dubna 2011 vstoupila v platnost další novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Novela vznikla na základě povinnosti členských států dodržet Směrnicí Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Změny se týkají následujících ustanovení zákona (HOCHMANNOVÁ, 2010):

Místo plnění při poskytování služeb

V § 10b zákona o dani z přidané hodnoty dochází ke změně pravidel pro stanovení místa plnění při poskytování služeb kulturních, uměleckých, sportovních, vědeckých, vzdělávacích, zábavních a služby zajištění vstupu na tyto akce (článek 53 a 54 Směrnice Rady 2008/8/ES, ze dne 12. února 2008, kterou se mění Směrnice Rady 2006/112/ES).

Osvobození od daně při dovozu zboží

Směrnice Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009 kterou se mění Směrnice Rady 2006/112/ES, v oblasti daňových úniků spojených s dovozem, zpřísňuje podmínky pro osvobození od daně při dovozu zboží, kdy je dovoz osvobozen, pokud je spojen s následným dodáním zboží do jiného členského státu dle § 17 odst. 8 zákona o dani z přidané hodnoty. Novela klade za povinnost dovozci v okamžiku dovozu poskytnout orgánům členského státu dovozu DIČ pořizovatele, jemuž má být zboží dodáno a odklady příkazující, že zboží je určeno k dodání do jiného členského státu.

Dodání plynu a elektřiny

Změna se týká § 7a zákona o dani z přidané hodnoty, kde dochází k rozšíření zvláštního režimu na dodání a dovoz plynu a elektřiny bez ohledu na způsob přenosu a jeho zavedení i na dodání tepla a chladu. Obdobně zvláštní režim platí i na služby související s uvedenými dodáními. Změna plyne ze Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení Směrnice Rady 2006/112/ES.

Uplatnění odpočtu daně u majetku

Daň z přidané hodnoty při pořízení nemovitostí či jiného obchodního majetku, který je využíván i pro osobní spotřebu, může být nově uplatněna pouze do výše odpovídající použití pro ekonomickou činnost. Změna vyplývá ze Směrnice Rady 2009/162/EU ze dne 22. prosince 2009, kterou se mění některá ustanovení Směrnice Rady 2006/112/ES.

Povolenky na emise skleníkových plynů

Změna zavádí zvláštní režim pro prodej povolenek na emise skleníkových plynů, při němž by daň měla být přiznána kupujícím. Toto ustanovení Změna vyplývá ze Směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění ustanovení Směrnice Rady 2006/112/ES je fakultativní, ale většina členských států včetně České republiky tuto možnost využije.

Pravidla fakturace

Dne 13. července 2010 vstoupila v platnost Směrnice Rady 2010/45/EU, kterou se mění pravidla fakturace uvedená ve Směrnici Rady 2006/112/ES. Směrnici jsou členské státy povinny implementovat do národních legislativ do konce roku 2012.

Jistě pozitivní změnou, o které Evropská komise aktuálně diskutuje, by byla změna pohledu na správce daně. Vizí této změny je vztah mezi správcem daně a daňovým subjektem v podobě partnerství. Orgán státní správy by měl být více pomocný při rozhodování o zdanění určitých plnění ještě před jejich uskutečněním. Již v současné době existuje tento dialog v podobě „závazných posouzení“, která ale správce daně vydává pouze pro určité oblasti přímo uvedené v daném právním předpise a za nemalý správní poplatek.

Konkrétně u daně z přidané hodnoty je možné požádat o závazné posouzení pouze v jedné oblasti, u daní z příjmů mohou být závazná posouzení vydána k širší problematice:

- způsobu rozdělení výdajů, které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům (§ 24a zákona o dani z příjmu)
- poměru výdajů spojených s provozem nemovitosti používané pouze zčásti k podnikatelské činnosti nebo pronájmu (§ 24b zákona o dani z příjmu)
- technického zhodnocení (§ 33a zákona o dani z příjmu)
- výdajů vynaložených při realizaci projektů výzkumu a vývoje (§ 34a zákona o dani z příjmu)
- ceny sjednávané mezi spojenými osobami (§ 38nc zákona o dani z příjmu)
- zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby DPH (§ 47a zákona o DPH)

4. Závěr

Daňová koordinace a harmonizace s sebou nese riziko spočívající v nepřiměřeném růstu daňového břemene poplatníků a také při nekooperaci některých států by nebyla účinná. Konkurence může způsobit poddimenzování veřejného sektoru pod únosnou mez a nese riziko daňového přetížení nemobilních základů, zejména práce. Konkurenční výhoda nízkých daní by však mohla přechodně podpořit ekonomiku a veřejné finance individuálního státu. Evropská unie se snaží koordinovat a harmonizovat daňovou oblast za účelem omezení daňové konkurence mezi daňovými systémy členských států, usnadnění pohybu pracovních sil, investic a kapitálu. Cílem sjednocování daňových pravidel je zvýšení produktivity a prosperity Evropské unie. Veškerá legislativní opatření v daňové oblasti mohou být uplatňována pouze se souhlasem všech členských zemí.

Vliv Evropské unie v oblasti přímých daní není chápán vždy pozitivně, zásadní překážkou jsou politické důvody členských států. Korporativní zdanění je koordinováno čtyřmi směrnicemi, jejichž obsah se týká fúzí, zdaňování dividend, úroků a licencí. V současné době jsou aktivity Evropské unie v oblasti přímých daní zaměřeny především na sjednocení způsobu výpočtu jednotného základu daně z příjmů korporací. Kromě této pozitivní harmonizace je uplatňována, prostřednictvím nařízení Evropského soudního dvora, také harmonizace negativní, která hraje také významnou roli v celém procesu.

Cílem návrhu směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob ze dne 16. března 2011 je ulehčení administrativní a finanční náročnosti podnikání v rámci EU a zatraktivnění Evropské unie pro nadnárodní firmy ze třetích zemí. Pro zavedení jednotného základu daně je nutné se zaměřit především na jednotné vymezení a postup výpočtu základu daně, důležité je i rozhodnout o existenci možnosti volby a vymezení společností, které patří do korporátní skupiny a budou CCCTB používat. Dořešeno musí být také postavení korporátní skupiny, která není součástí Evropské unie. Pro členské státy je především zajímavá otázka rozdělení výnosu konsolidovaného základu. Aby celý systém fungoval, musí být také stanoveny

zásady pro dodržování transparentnosti a řádné správy daní. Návrh ponechává členským státům jejich svrchované právo na stanovení vlastní sazby daně z příjmu právnických osob.

Osobní důchodové daně podléhají pouze národním rozhodnutím vlád členských států. Do systému zdanění fyzických osob jednotlivých členských států bude i nadále Evropská unie zasahovat pouze na základě rozhodnutí Evropského soudního dvora a možná je i forma doporučení, která ale členské země nemusí přijmout. Daň z příjmu fyzických osob je ve všech zemích Evropské unie považována za nejdůležitější. Do její výše se promítá spravedlnost a ekonomická efektivnost. Další harmonizace není pravděpodobná, protože je chápána jako významné omezení suverenity členských států a znemožnění tak podpory různých sociálních skupin formou daňových úlev, byla by nesnadno aplikovatelná z důvodu existence rovné a progresivní daně.

V největším rozsahu jsou harmonizovány nepřímé daně. Stanoveny jsou také minimální sazby DPH, daně z minerálních olejů, elektrické energie a energetických produktů. Stěžejním legislativním předpisem je Směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty. Přestože značná část harmonizace DPH již proběhla, není současný stav ideální. Problémem je režim reverse-charge, pro jehož efektivní fungování bylo předpokládáno sjednocení sazeb DPH. Harmonizace sazeb je ale stále aktuální, její jednotná výše by se mohla pohybovat kolem 20 % v základní sazbě, což odpovídá průměru sazeb uplatňovaných v členských státech za rok 2010. V současné době je synonymem systému výběru DPH „administrativní náročnost“. Mezi aktuální návrhy, které by měly snížit obtížnosti legislativních procesů, patří zavedení standardizovaných povinností daňových subjektů, které by mohly členské státy vyžadovat, zavedení jednotného správního místa „one-stop-shop“ a zjednodušení systému výběru DPH prostřednictvím moderních informačních technologií. Nevyhovující není ani současný proces zavádění legislativních předpisů do právních systémů členských států. Česká republika je tomu příkladem jak zdlouhavá může být tato implementace. Zvažováno je tedy postupovat formou nařízení, které působí v jednotlivých členských státech přímo.

Seznam použité literatury

Monografie

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006, ISBN 80-7357-205-2

LAJTKEPOVÁ, E. *Veřejné finance*. 1. vyd. Brno: AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, 2007, ISBN 978-80-7204-495-5

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-386-7

RAMBOUSEK, J., MATTAUSCHOVÁ, B. *Daň z přidané hodnoty. Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2008, ISBN 978-80-7357-369-0

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. aktual. vyd. Praha: Linde Praha, 2010, ISBN 978-80-7201-799-7

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2008, ISBN 978-80-86324-72-2

Články, vědecké statě

EUROPEAN COMMISSION a kol. *Tax revenue in the European Union*. ISSN: 1977-0316

EUROPEAN COMMISSION a kol. *Taxation trends in the European Union*. ISBN: 978-92-79-15802-5, ISSN: 1831-8797, DOI: 10.2785/50306

EUROPEAN COMMISSION a kol. *Tax co-ordination in Europe*. ISBN: 978-92-79-12569-0, ISSN: 1725-7557, DOI: 10.2778/12052

HÁVA P., HANUŠOVÁ P. *Veřejná ekonomika*. Podklady pro kurz magisterského programu veřejné asociální politiky. UK Praha, 2010

KOVÁCS, L. *Daňová harmonizace versus daňová konkurence v Evropě*. Bulletin KDP ČR, 2006, č. 1, ISSN 1211-9946

MATOUŠEK, P. *Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. Daně*, 2005, č. 7-8, ISSN 1211-8103

RANDOVÁ, K. *Aspekty připravované novely zákona o dani z přidané hodnoty ve vazbě na změny předpisu Evropského společenství s účinností od 1. ledna 2010*. Sborník příspěvků z mezinárodní vědecké konference: Nové výzvy pro účetní, daňovou a auditorsko profesí. Ostrava: VŠB-TUO, 2009, ISBN 978-80-7329-221-8)

ŠIROKÝ, J. *Implementace směrnic Evropských společenství do českého daňového práva*. DHK – Daňová a hospodářská kartotéka, 2004, č. 11, ISSN 1210-6739

Internetové zdroje

BŘICHÁČEK, T. *Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie*. [online]. 2007 [cit. 2010-12-13]. Dostupné z <http://www.revuepolitika.cz/clanky/166/danova-harmonizace-versus-svoboda-a-demokracie>.

EVROPSKÝ PARLAMENT, *Zdanění příjmů fyzických osob a zdanění společností*. [online]. 2008 [cit. 2010-12-13]. Dostupné z: http://circa.europa.eu/irc/opoce/fact_sheets/info/data/policies/tax/article_7325_cs.htm.

HOCHMANNOVÁ, O. *Aktuální informace z oblasti DPH*, Verlag Dashöfer. [online]. 2010 [cit. 2010-12-20]. Dostupné z: <http://www.du.cz>.

KUBÁTOVÁ K., *Daně – konkurence nebo harmonizace*. [online]. 2010 [cit. 2010-7-2]. Dostupné z: <http://cepin.cz/prednaska.php?ID=466&PHPSESSID=81606d0c094934716161342a0a7a3f5a>.

MARŠÁL, A., *Daňová konkurence vs. harmonizace*. [online]. 2006 [cit. 2010-9-16]. Dostupný z <http://www.ilist.cz/clanky/danova-konkurence-vs-harmonizace>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Informace k novelám zákona o DPH*. [online]. 2010 [cit. 2010-12-13]. Dostupné z: <http://mfcr.cz>.

VÍTEK, L. *Zdanění firem a Evropská unie – subsidiarita nebo postupná harmonizace?* [online]. 2010 [cit. 2010-10-1]. Dostupný z: http://www.leosvitek.com/media/vyuka/vf_418/ccctb.doc.

<http://cepin.cz>

<http://ec.europa.eu>

<http://www.euportal.cz>

<http://www.kdpcr.cz>

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.businessinfo.cz>

Přílohy

Příloha č. 1: Klasifikace Daní dle metodiky OECD

1000	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
1100	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
1110	Z příjmů a ze zisků
1120	Z kapitálových výnosů
1200	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od společností
1210	Z příjmů a ze zisků
1220	Z kapitálových výnosů
1300	Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200
2000	Příspěvky na sociální zabezpečení
2100	Zaměstnanci
2200	Zaměstnavatelé
2300	Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná
2400	Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300
3000	Daně z mezd a pracovních sil
4000	Daně majetkové
4100	Pravidelné daně z nemovitého majetku
4110	Domácností
4120	Ostatní
4200	Pravidelné daně z čistého jmění
4210	Jednotlivci
4220	Společnosti
4300	Daně z nemovitostí, dědické a darovací
4310	Daně z nemovitostí a dědické
4320	Daně darovací
4400	Daně z finančních a kapitálových transakcí
4500	Ostatní nepravidelné daně z majetku
4510	Z čistého jmění
4520	Ostatní nepravidelné
4600	Ostatní pravidelné daně z majetku
5000	Daně ze zboží a služeb
5100	Daně z výroby, prodeje, převodu, leasingu a dodávek a úprav zboží
5110	Daně všeobecné
5111	Daň z přidané hodnoty
5112	Daně prodejní (obratové)
5113	Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
5120	Daně ze speciálních zboží a služeb
5121	Spotřební daně
5122	Zisky z fiskálních monopolů
5123	Cla a dovozní daně
5124	Vývozní daně
5125	Daně z investičního zboží
5126	Daně ze speciálních služeb
5127	Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí

	5128	Ostatní daně ze speciálních zboží a služeb
	5130	Nezařaditelné do skupin 5110 až 5120
5200		Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností
	5210	Pravidelné daně
	5211	Placené domácnostmi z motorových vozidel
	5212	Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
	5213	Ostatní pravidelné daně
	5220	Nepravidelné daně
5300		Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
6000		Ostatní daně
	6100	Placené výhradně podniky
	6200	Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné

Zdroj: ŠIROKÝ, 2010, s. 33-34

Příloha č. 2: Výňatek ze Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství

KAPITOLA 2

Daňová ustanovení

Článek 95 (čl. 90 SES, nyní čl. 110)

Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoli 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 jiných výrobků.

Článek 96 (č. 91 SES, nyní čl. 111)

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

Článek 97

Členské státy, jež vybírají daň z obratu podle kumulativního systému v několika fázích, mohou u vnitrostátních daní na dovezené výrobky nebo u navrácení daní poskytovaných za vyvezené výrobky stanovit průměrné sazby pro určité výrobky nebo skupiny výrobků za předpokladu, že tím nebudou porušeny zásady stanovené v člancích 95 a 96.

Pokud tyto průměrné sazby nejsou v souladu s výše uvedenými zásadami, vydá Komise potřebné směrnice nebo rozhodnutí určená tomuto státu.

Článek 98 (čl. 92 SES, nyní čl. 112)

Osvobození od daně a navrácení daní při vývozu do jiných členských států s výjimkou daně z obratu, spotřebních a ostatních nepřímých daní, jakož i vyrovnávací poplatky při dovozu z členských států jsou přípustné pouze tehdy, pokud zamýšlená opatření na omezenou dobu předem schválila Rada na návrh Komise.

Článek 99 (znění do 30.10.1993)

Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní, včetně vyrovnávacích opatření uplatňovaných v souvislosti s obchodováním mezi členskými státy, harmonizovány v zájmu společného trhu.

Článek 99 (znění od 1.11.1993; čl. 93 SES, nyní čl. 113)

Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.

Zdroj: J. Široký

Příloha č. 3: Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění účinném od 1.1.2010 (výňatek)

HLAVA I: ÚČEL A OBLAST PŮSOBNOSTI

Článek 1

1. Tato směrnice zavádí společný systém daně z přidané hodnoty (DPH)
2. Společný systém DPH je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna. (...) Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpočtu daně, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu. Společný systém DPH se uplatňuje až do stupně maloobchodu včetně.

Článek 2

1. Předmětem DPH jsou tato plnění:
 - a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
 - b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu;
 - c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;
 - d) dovoz zboží. (...)

HLAVA II: Územní působnost

HLAVA III: OSOBY POVINNÉ K DANI

Článek 9

1. „Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoliv místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.
„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.
3. Kromě osob uvedených v odstavci 1 se za osobu povinnou k dani považuje každá osoba, která příležitostně dodá nový dopravní prostředek, jenž je odeslán nebo přepraven pořizovateli prodejcem nebo samotným pořizovatelem nebo na účet prodejce nebo pořizovatele mimo území členského státu, avšak na území Společenství.

HLAVA IV: ZDANITELNÁ PLNĚNÍ

Článek 14

1. „Dodáním zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.
2. Kromě plnění podle odstavce 1 se za dodání zboží považují tato plnění: převod vlastnického práva k majetku za platbu odškodného na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona; skutečné předání zboží na základě smlouvy o nájmu zboží na dobu určitou nebo o prodeji

zboží s odložením platby, v níž je stanoveno, že za obvyklých okolností bude vlastnické právo převedeno nejpozději k okamžiku zaplacení poslední splátky; převod zboží na základě smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje.

3. Členské státy mohou považovat za dodání zboží předání určitých stavebních prací.

Článek 24

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. (...)

Článek 25

Poskytnutí služby může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění: postoupení nehmotného majetku bez ohledu na to, zda je vázán na určitý dokument zakládající vlastnické právo či nikoli; přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci; vykonává služby na základě příkazu vydaného orgánem veřejné moci nebo jeho jménem nebo vyplývající ze zákona

HLAVA V: MÍSTO ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ

HLAVA VI: USKUTEČNĚNÍ ZDANITELNÉHO PLNĚNÍ A VZNIK DAŇOVÉ POVINNOSTI

Článek 62

Pro účely této směni se rozumí:

1. „uskutečněním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;
2. „daňovou povinností“ povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

Článek 63

Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

HLAVA VII: ZÁKLAD DANĚ

Článek 78

Základ daně zahrnuje tyto položky:

- a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;
- b) vedlejší výdaje, jako jsou náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, které dodavatel zboží nebo poskytovatel služby účtuje k tíži pořizovatele nebo příjemce. (...)

HLAVA VIII: SAZBY

Článek 96

Členské státy uplatňují základní sazbu DPH, kterou stanoví každý členský stát jako procentní podíl ze základu daně a která je stejná pro dodání zboží i pro poskytnutí služby.

Článek 97

Od 1. ledna 2006 do 31. prosince 2010 nesmí být základní sazba nižší než 15 %. Rada rozhodně o výši základní sazby, která bude uplatňována po 31. prosince 2010. (...)

Článek 98

Členské státy mohou uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Snížené sazby se uplatňují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III. (...)

Článek 99

Snížené sazby se stanoví jako procentní podíl ze základu daně a nesmějí být nižší než 5 %.

Článek 100

Na základě zprávy Komise Rada počínaje rokem 1994 přezkoumává každé dva roky oblast působnosti snížených sazeb. Rada může (...) rozhodnout o změnách v seznamu zboží a služeb v příloze III.

HLAVA IX: OSVOBOZENÍ OD DANĚ

Článek 132

1. Členské státy osvobodí od daně tato plnění:
 - a) poskytnutí služeb a dodání zboží, která s těmito službami souvisejí, veřejnými poštami, vyjma přepravou cestujících a telekomunikační služby;
 - b) poskytnutí nemocniční a lékařské péče a s ní úzce související činnosti prováděné veřejnoprávními subjekty nebo za sociálních podmínek srovnatelných s podmínkami veřejnoprávních subjektů, nemocnicemi, léčeními nebo diagnostickými ústavami a dalšími řádně uznanými zařízeními téže povahy;
 - c) poskytnutí lékařské péče při výkonu lékařských a nelékařských zdravotnických povolání, jak jsou vymezeny v dotyčném členském státě;
 - d) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka;
 - e) poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami;
 - f) služby, které svým členům poskytují nezávislá seskupení osob, jež uskutečňují činnost, která je osvobozená od daně nebo při níž nejsou osobami povinnými k dani, a které jsou přímo nezbytné k tomu, aby tyto členové mohli vykonávat uvedenou činnost, vyžadují-li tato seskupení od svých členů výlučně náhradu přesně odpovídající jejich podílu na společných výdajích, z podmínky, že toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;
 - g) poskytnutí služeb a dodání zboží úzce související se sociální péčí nebo sociálním zabezpečením, včetně služeb poskytovaných domovy důchodců, veřejnoprávními subjekty nebo jinými subjekty, které dotyčné členské státy uznávají za subjekty sociální povahy;
 - i) výchovu dětí a mládeže a školské nebo vysokoškolské vzdělávání, odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné;
 - j) poskytnutí školského nebo vysokoškolského vyučování soukromými učiteli;

- k) poskytnutí pracovníků náboženskými nebo filozofickými institucemi k výkonu činností uvedených v písmenech b), g), h), a i) tohoto článku a za účelem duchovní péče;
 - l) poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce souvisejícího neziskovými organizacemi politické, odborové, náboženské, vlastenecké, filozofické, filantropické nebo občanské povahy pro vlastní členy náhradou za členský příspěvek podle jejich vnitřních pravidel, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;
 - m) poskytnutí určitých služeb úzce souvisejících s provozováním sportu nebo tělesnou výchovu, které poskytují neziskové organizace osobám vykonávajícím sportovní nebo tělovýchovnou činnost;
 - n) poskytnutí určitých kulturních služeb a dodání zboží úzce s nimi souvisejícího veřejnoprávními subjekty nebo jinými kulturními subjekty uznanými dotyčným členským státem;
 - o) poskytnutí služeb a dodání zboží subjekty, jejichž činnosti jsou osvobozeny od daně podle písmen b), g), h, i), l), mm), a n), při akcích pořádaných za účelem shromažďování finančních prostředků výhradně pro jejich vlastní použití, pokud toto osvobození od daně není s to narušit hospodářskou soutěž;
 - p) poskytnutí dopravních služeb nemocným nebo zraněným osobám řádně oprávněnými subjekty za použití dopravních prostředků k tomuto účelu zvlášť konstruovaných nebo upravených;
 - q) činnosti veřejnoprávního rozhlasu a televize, s výjimkou činností obchodní povahy.
2. Pro účely odst. 1 písm. o) mohou členské státy zavést jakákoliv nezbytná omezení, zejména pokud jde o počet akcí nebo výši příjmů zakládajících nárok na osvobození od daně.

HLAVA X: ODPOČET DANĚ

Článek 167

Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.

HLAVA XI: POVINNOSTI OSOB POVINNÝCH K DANI A NĚKTERÝCH OSOB NEPOVINNÝCH K DANÍ

Článek 262

Každá osoba povinná k dani identifikovaná pro účely DPH podává souhrnné hlášení všech pořizovatelů identifikovaných pro účely DPH, kterým dodala zboží z podmínek stanovených v čl. 138 odst. 1 a odst. 2 písm. c), a všech osob identifikovaných pro účely DPH, kterým dodala zboží v rámci pořízení uvnitř Společenství uvedených v článku 42.

HLAVA XII: ZVLÁŠTNÍ REŽIMY

Článek 281

Členské státy, které by se mohly setkat s obtížemi při uplatňování běžného režimu DPH na malé podniky z důvodu jejich činnosti nebo struktury, mohou za podmínek

a v mezích, které samy stanoví, a po konzultaci s výborem pro DPH uplatňovat zjednodušené postupy vyměřování a výběru daně, například režimy daňového paušálu, nemají-li za následek snížení daně.

Článek 282

Osvobození a úlevy podle tohoto oddílu se vztahují na dodání zboží a poskytnutí služeb malými podniky.

HLAVA XIII: ODCHYLKY

Odchylky použitelné do zavedení konečného režimu

Odchylky pro státy, které byly členy Společenství k 1. lednu 1978

Odchylky pro státy, které přistoupily ke Společenství po 1. lednu 1978

HLAVA XIV: RŮZNÁ USTANOVENÍ

Článek 398

Zřizuje se Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty (dále jen „výbor pro DPH“) Výbor pro DPH se skládá ze zástupců členských států a Komise. Předsedou výboru je zástupce Komise. Sekretariát výboru zajišťují útvary Komise. Výbor pro DPH přijme svůj jednací řád. Kromě otázek, u nichž jsou podle této směrnice konzultace povinné, projednává výbor pro DPH záležitosti, které mu přednese předseda z vlastního podnětu nebo na žádost zástupce některého členského státu a které se týkají uplatňování předpisů Společenství o dani z přidané hodnoty.

HLAVA XV: ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ

Článek 402

Režim zdanění obchodu mezi členskými státy podle této směrnice je přechodný a bude nahrazen konečným režimem založeným na zásadě zdaňování dodání zboží nebo poskytnutí služby v členském státě původu.

Článek 404

Každé čtyři roky od přijetí této směrnice předloží Komise Evropskému parlamentu a Radě zprávu o uplatňování společného systému DPH v členských státech a zejména o uplatňování přechodného režimu zdanění obchodu mezi členskými státy, kterou vypracuje na základě informací získaných od členských států, v případě potřeby doprovázenou návrhy týkajícími se konečného režimu.

Tato směrnice je určena členskými státy.

V Bruselu dne 28. listopadu 2006.

Zdroj: ŠIROKÝ, 2008

Tato směrnice vstoupila v platnost dnem 1. ledna 2007

Příloha č. 4: Základní sazby daně z přidané hodnoty v členských zemích EU

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Průměr	
1	<i>Belgie</i>	19,5	19,5	20,5	20,5	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	20,79
2	<i>Dánsko</i>	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25,00
3	<i>Finsko</i>	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22,00
4	<i>Francie</i>	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,71
5	<i>Irsko</i>	21	21	21	21	21	21	21	21	21	20	21	21	21	21	21	21	21	21,5	21,5		21,00
6	<i>Itálie</i>	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	19,74
7	<i>Lucembursko</i>	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15,00
8	<i>Německo</i>	14	15	15	15	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	16,26
9	<i>Nizozemí</i>	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	18,29
10	<i>Portugalsko</i>	16	16	16	17	17	17	17	17	17	17	19	19	19	19	21	21	21	20	20	20	18,21
11	<i>Rakousko</i>	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20,00
12	<i>Řecko</i>	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	19	18,26
13	<i>Španělsko</i>	13	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	15,74
14	<i>Švédsko</i>	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25,00
15	<i>Velká Británie</i>	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	15	15	17,24
16	<i>Česká republika</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	19	19	19	19	19	19	19	20	19,14
17	<i>Estonsko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	18	18	18	18	18	19	20	20	18,43
18	<i>Kypr</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	15	15	15	15	15	15	15	15	15,00
19	<i>Litva</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	18	18	18	18	18	19	21	21	18,57
20	<i>Lotyšsko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	18	18	18	18	18	21	21	21	18,86
21	<i>Maďarsko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	25	25	20	20	25	25	25	25	23,57
22	<i>Malta</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	18	18	18	18	18	18	18	18	18,00
23	<i>Polsko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	22	22	22	22	22	22	22	22	22,00
24	<i>Slovensko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	19	19	19	19	19	19	19	19	19,00
25	<i>Slovinsko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	20	20	20	20	20	20	20	20	20,00
26	<i>Rumunsko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	19	19	19	19	19	19,00
27	<i>Bulharsko</i>	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	20	20	20	20	20	20,00
	Průměr	18,7	18,9	19	19,3	19,3	19,4	19,4	19,4	19,4	19,4	19,6	19,6	19,4	19,4	19,4	19,5	19,7	19,7	19,9		