

Vysoká škola ekonomická v Praze

Národohospodářská fakulta

Hlavní specializace: Hospodářská politika



**DAŇOVÁ HARMONIZACE V ZEMÍCH EU
V LETECH 1990 - 2014**

diplomová práce

Autor: Kamila Havránková

Vedoucí práce: Ing. Pavel Štěpánek, CSc.

Rok: 2015

Prohlašuji na svou čest, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.

Kamila Havránková

V Praze, dne 20. 8. 2015

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé diplomové práce panu Ing. Pavlovi Štěpánkovi, CSc. za jeho vynaložený čas, ochotný přístup a poskytnuté rady při vypracování této práce.



ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Zpracovatelka: **Bc. Kamila Havránková**
Studijní program: **Ekonomie a hospodářská správa**
Obor: **Hospodářská politika**
Název tématu: **Daňová harmonizace v zemích EU v letech 1990 – 2014**

Zásady pro vypracování:

1. Diplomová práce se bude zaměřovat na problematiku daňové harmonizace v zemích EU s ohledem na dopady na ČR, co se týče vlastního daňového systému a dopadů ekonomických. Cílem práce bude analýza vhodnosti a úspěšnosti harmonizačního procesu v oblasti daní korporátních, důchodových a DPH od roku 1990 až do současnosti. Dílčím cílem bude také otázka rovné daně jako řešení harmonizace přímých daní v zemích EU.
2. Oblast daní v Evropské unii je dlouhodobě aktuálním a citlivým tématem spojeným s protichůdnými ekonomickými a politickými názory na hlubší integraci v zemích EU. Diplomová práce si klade za cíl analyzovat daňovou harmonizaci v zemích EU na pozadí aktuálních názorů podporujících či vyvracejících potřebu úplné fiskální integrace v zemích EU.
3. Teoretická část diplomové práce bude zaměřena na teoretické koncepty vztahující se k daňové harmonizaci a konkurenci. Práce se bude zabývat argumenty pro a proti daňové harmonizaci v zemích EU týkající se přímých i nepřímých daní, realizací a identifikací současných tendencí v této oblasti. Dále bude popsán dosavadní průběh daňové harmonizace v zemích EU, v jakých oblastech k němu došlo a jaké byly dopady na ČR.
4. V rámci praktické části diplomové práce bude analyzován dosavadní harmonizační proces v daňové oblasti a jeho úspěšnost vzhledem k vývoji daňových sazeb, daňových výnosů a jejich poměru na HDP. Dále bude provedena analýza argumentů pro a proti daňové harmonizaci a konkurenci v zemích EU, na základě těchto argumentů bude vyvozen obecný závěr o vhodnosti a proveditelnosti úplné daňové harmonizace v zemích EU a budou určeny dopady na ČR.
5. Klíčová slova: daňová harmonizace, daňová konkurence, daňová politika EU

Rozsah práce: minimálně 65 normostran

Seznam odborné literatury:

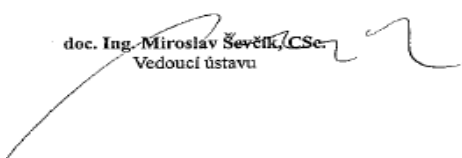
1. BOHÁČ, R. – VEČERK, I. – ZAJÍČKOVÁ, M.: Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace, 1. vydání, Leges, Praha, 2012, ISBN 978-80-87576-21-2
2. EUROPIAN COMMISSION Eurostat Statistical Book: Taxation Trends in the European Union, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2014, ISBN: 978-92-79-35672-8
3. NERUDOVA, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, Wolters Kluwer, Praha 2014, ISBN 978-80-7478-626-6
4. PIRVU, D.: Corporate Income Tax Harmonization in the European Union, Palgrave Macmillan, London, 2012, ISBN 978-1-137-00090-3
5. ŠINKYŘÍKOVÁ, T.: Daňová harmonizace. Pro a proti. Teoretické a praktické aspekty veřejných financí, 1. vydání, Nakladatelství Oeconomica, Praha, 2010, ISBN 978-80-245-1644-8
6. ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské unii, 6. vydání, Linde, Praha, 2013, ISBN 978-80-7201-925-0

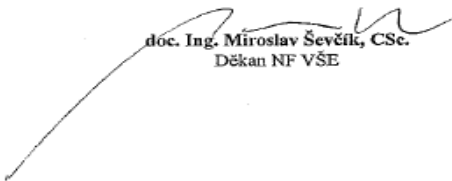
Datum zadání diplomové práce: březen 2015

Termín odevzdání diplomové práce: srpen 2015


Bc. Kamila Havránková
Řešitelka


Ing. Pavel Štěpánek, CSc.
Vedoucí práce


doc. Ing. Miroslav Ševčík, CSc.
Vedoucí ústavu


doc. Ing. Miroslav Ševčík, CSc.
Děkan NF VŠE

Abstrakt

Daňová politika a harmonizace v zemích Evropské unie jsou citlivá témata, a to jak z hlediska ekonomického, tak i politického. Hlavním cílem této práce je analyzovat proces daňové harmonizace v zemích Evropské unie se zaměřením na období od roku 1990 až do současnosti a na základě provedené analýzy vyvodit závěry o celkové úspěšnosti dosavadního harmonizace. Teoretická část práce se zabývá daňovou teorií, přibližuje koncepty daňové konkurence, koordinace a harmonizace a jejich dopady na ekonomiku. Dále obsahuje vymezení daňové politiky v Evropské unii, její oblasti, cíle a právní rámec. V praktické části je provedena analýza harmonizace v zemích Evropské unie, která je rozdělena na dvě části, první se zabývá procesem harmonizace nepřímých daní a druhá přímých daní. Z provedených analýz jsou vyvozeny závěry o úspěšnosti daňové harmonizace a dále jsou vyvozeny dopady harmonizace na daňový systém České republiky.

Klíčová slova: daňová harmonizace, daňová politika Evropské unie, daňová konkurence, daňová koordinace

JEL: H20, H29, K34

Abstract

Tax policy and tax harmonization in the European Union countries are sensitive topics, both economically as well as politically. The main objective of this thesis is to analyze the process of tax harmonization in the European Union with focus on the period from 1990 to the present and on the basis of the analysis to draw conclusions about the overall success of the harmonization. The theoretical part is dealing with tax theory, concepts of tax competition, coordination and harmonization and their impact on the economy. It is also concerning with tax policy in the European Union, its fields, goals and the legal framework. Tax harmonization in the European Union countries is analyzed in the analytical part, which is divided into two parts; the first is dealing with the process of harmonization of indirect taxes and the other with direct taxes. Both analyzes are used to draw conclusions about the success of tax harmonization and also the impacts of harmonization on the tax system in the Czech Republic.

Keywords: tax harmonization, tax politics in European Union, tax competition, tax coordination

JEL: H20, H29, K34

Obsah

Úvod	1
1. Daně a globalizace	4
1.1. Definice a funkce daní	4
1.2. Klasifikace daní	6
1.3. Vývoj daňových systémů	7
1.4. Daňová konkurence	9
1.4.1 Daňová konkurence – pro a proti	10
1.5. Daňová spolupráce	13
1.5.1 Daňová koordinace	14
1.5.2 Daňová harmonizace	16
1.5.2.1 Daňová harmonizace – pro a proti	19
1.5.3 Rovná daň – řešení daňové harmonizace?	21
2. Daňová politika v Evropské unii	23
2.1. Oblasti a cíle daňové politiky Evropské unie	23
2.2. Daně a financování Evropské unie	24
2.3. Daňové právo v EU, vývoj právního rámce evropského daňového práva	25
3. Harmonizační proces přímých a nepřímých daní v zemích EU	30
3.1. Analýza harmonizačního procesu nepřímých daní v zemích EU	34
3.1.1 Daň z přidané hodnoty	36
3.1.1.1 Strukturální harmonizace daně z přidané hodnoty	37
3.1.1.2 Harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty	39
3.1.2 Spotřební daně	43
3.1.2.1 Energetické produkty a elektřina	45
3.1.2.2 Alkohol a alkoholické nápoje	47
3.1.2.3 Tabák a tabákové výrobky	48
3.1.3 Úspěšnost harmonizačního procesu nepřímých daní v zemích EU	49

3.2.	Analýza harmonizačního procesu přímých daní.....	50
3.2.1	Daně z příjmu korporací.....	53
3.3.	Úspěšnost harmonizačního procesu přímých daní v EU	57
4.	Analýza dopadů harmonizačního procesu daní na ČR.....	59
	Závěr.....	63
	Zdroje	67
	Seznam grafů.....	71
	Seznam tabulek.....	72
	Seznam zkratk.....	72
	Přílohy	74

Úvod

Daňová konkurence a daňová harmonizace jsou ožehavá témata, která se stala nejen v poslední době předmětem mnoha politických i ekonomických diskuzí, ale jsou také spojena s velkým množstvím otázek týkajících se vhodnosti a efektivnosti obou variant.

Avšak nejen daňová konkurence a harmonizace, ale i oblast daní celkově jsou palčivými tématy celosvětově, jelikož mnoho moderních ekonomik v současnosti trápí vysoké schodky veřejných rozpočtů.

Na poli problematiky daňové konkurence a harmonizace proti sobě stojí dvě skupiny zastávající diametrálně odlišné názory. Jedna strana spatřuje daňovou konkurenci jako blahodárnou sílu vedoucí vyvíjející tlak na efektivitu veřejného sektoru, chápou ji stejně jako tržní konkurenci, která vede k efektivní alokaci. Zastánci tohoto názoru neuznávají žádné státní zásahy do fungování ekonomiky a považují daňovou politiku za symbol národní suverenity, která by neměla být žádným způsobem omezována.

Na druhou stranu kritikové a odpůrci daňové konkurence v ní naopak vidí hrozbu, jejich cílem je daňovou konkurenci potlačit či alespoň omezit. Tvrdí, že v oblasti daní trh selhává a obávají se ztráty financí ve veřejných rozpočtech. Daňová harmonizace pro ně představuje možnost, díky které existuje větší šance potírání daňových úniků a boje proti daňovým rájům.

S postupem globalizace, kdy vzniknul větší manévrovací prostor pro daňovou optimalizaci, vzrostla mezinárodní daňová konkurence a začalo docházet ve větší frekvenci ke kolizím mezi národními a mezinárodními pravidly, výjimkou nebyly ani daňové úniky.

Jako důsledek této nastalé situace se logicky začaly z různých řad ozývat hlasy volající po potlačení a omezení daňové konkurence a prosazení daňové koordinace či harmonizace.

Daňová koordinace a harmonizace nabývá na hlubším významu v rámci mezinárodních integračních uskupení, jakým je OECD, Mezinárodní měnový fond

a samozřejmě také Evropská unie, jejichž hlavním cílem je fungující jednotný trh mezi členskými státy.

Diplomová práce se zaměřuje na problematiku daňové harmonizace v zemích Evropské unie. Práce si neklade za cíl podrobně popsat jednotlivé daňové systémy v členských zemích Evropské unie, naopak hlavním cílem práce je vytvoření komplexního pohledu na harmonizační proces jako celek a na základě provedených analýz vyřčení závěru o celkové úspěšnosti dosavadní daňové harmonizace v zemích Evropské unie.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části, část teoretickou a část analytickou. Počáteční teoretická část práce je převážně zaměřena na problematiku daní obecně, postupně přechází od daňové teorie přes definování tradičních a moderních daňových systémů až po mezinárodní daňovou problematiku a s tím související koncepce daňové konkurence, koordinace a harmonizace a jejich pozitivní a negativní aspekty.

V teoretické části je dále z obecného hlediska obsažena také tematika daňové politiky v rámci Evropské unie, vymezení jejích oblastí, struktury a cílů. Hlavní pozornost je však zaměřena především na právní rámec v oblasti daňové tematiky a jeho vývoj.

V praktické části práce je provedena analýza harmonizačního procesu daní, který proběhl v zemích Evropské unie. Pozornost je zaměřena především na období od roku 1990 až do současnosti.

Cílem této části diplomové práce je analyzovat proces daňové harmonizace v zemích Evropské unie se zaměřením na období od roku 1990 až do současnosti, poskytnout komplexní a ucelený pohled na harmonizační proces, jeho úskalí a na základě provedené analýzy vyvodit závěry o celkové úspěšnosti dosavadní harmonizace daní. Celá analýza daňové harmonizace je v práci rozdělena na několik oblastí.

První z nich je zaměřena na harmonizaci nepřímých daní, i zde je analýza rozdělena na dva bloky, kterými jsou daň z přidané hodnoty a spotřební daně (z minerálních olejů, alkoholických nápojů a tabákových produktů). U obou skupin daní je zkoumána jak harmonizace strukturální, tak i harmonizace samotných daňových sazeb a jejich postupný vývoj.

Druhá část se věnuje daňové harmonizaci přímých daní, jejichž analýza je zaměřena na daně z příjmu korporací, jelikož harmonizace daní z příjmů fyzických osob v Evropské unii neprošla významnými změnami a stagnuje.

Analýza daní korporací se zaměřuje na právní rámec, kterým jsou tyto přímé daně vymezeny, a jeho vývoj, dále pak také na postupný vývoj daňových sazeb v členských státech.

Závěr diplomové práce je zaměřen na Českou republiku. Cílem je identifikovat dopady evropského harmonizačního procesu daní na daňovou politiku a daňový systém v České republice po roce 2004, kdy došlo k jejímu vstupu do Evropské unie.

1. Daně a globalizace

1.1. Definice a funkce daní

Hlavní význam daní pro ekonomiku je většinou autorů spatřován, jak uvádí Kubátová (2010), zejména v jejich tzv. fiskální funkci, je tedy především spojován se získáváním finančních prostředků do veřejných rozpočtů, jejichž prostřednictvím jsou pak poskytovány finance na veřejné výdaje (např. poskytování veřejných statků apod.).

Daň pro účely této práce bude chápána tak, jak je definována Kubátovou (2010, str. 15 - 16): „*povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém jednotlivém převodu nemovitosti)*“, jedná se tedy o takový finanční transfer, který putuje směrem od soukromého do veřejného sektoru.

Kubátová (2010) jako další funkce daní uvádí funkci alokační, redistribuční a stabilizační, které jsou všechny částečně propojeny s výše zmíněnou fiskální funkcí. Alokační funkce daní je spojena s použitím finančních prostředků získaných výběrem daní v oblastech, kde se projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů (např. veřejné statky, externality).

Další funkcí daní, kterou Kubátová (2010) zmiňuje, je funkce redistribuční. Prostřednictvím redistribuční funkce daní dochází v rámci ekonomiky k přesunům částí důchodů od bohatších jedinců k těm chudším.

Stabilizační funkce daní by měla sloužit jako nástroj napomáhající především k vyhlazování cyklických výkyvů v ekonomice, nicméně mnoho ekonomů, kteří jsou odpůrci této funkce daní, oponuje tím, že právě pokusy státu o stabilizaci ekonomiky touto cestou jsou příčinou samotného vzniku cyklických výkyvů, tedy snaha o zmírnění dopadů hospodářského cyklu na ekonomiku může být ve finále spíše kontraproduktivní. (Kubátová, 2010)

Požadavky na dobrý daňový systém podle Kubátové (2010) v sobě zahrnují několik různých oblastí:

- efektivnost
- spravedlnost
- pozitivní vliv na ekonomické chování subjektů v ekonomice
- pozitivní působení na makroekonomické agregáty
- právní perfektnost a politická transparentnost

Pod požadavkem efektivnosti daní je Kubátovou (2010) myšleno zejména to, aby daně v ekonomice nezpůsobovaly distorze v cenách a užitku z rozdílných činností¹, zároveň by daňový systém státu měl mít také přiměřené administrativní náklady, ať už přímé (které nese veřejný sektor, např. správa a výběr daní), tak i nepřímé (které nese soukromý sektor, např. platby daňovým poradcům za jejich služby, čas spojený s vyplněním daňového přiznání apod.).

Co se týče oblasti spravedlnosti daní, spadá sem, jak uvádí Kubátová (2010) požadavek správného kritéria a výběr správné daňové základny (tedy platební schopnost a určení, co má být zdaněno). Především ale v této souvislosti hovoří o redistribučním efektu, díky kterému mají daně zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů ve společnosti, než jaké je původní tržní rozdělení.

Správně nastavený daňový systém by neměl negativně působit na ekonomické chování subjektů, nabídková strana by neměla být potlačována, jinak dochází k negativnímu vlivu na ekonomický růst. Požadavek právní perfektnosti a politické transparentnosti má svůj význam nejen z hlediska jasného a srozumitelného právního ukotvení daní, ale i z hlediska spravedlnosti a dostatečné informovanosti všech subjektů v ekonomice. (Kubátová, 2010)

¹ Distorze zkresluje určité veličiny, např. u spotřební daně zvyšuje cenu zdaněného statku a zároveň snižuje čistý výnos z jeho výroby.

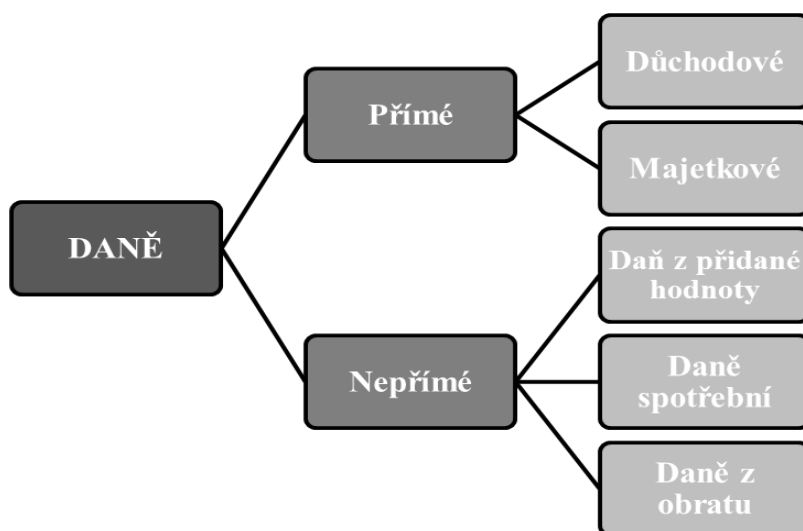
1.2. Klasifikace daní

Jak uvádí Kubátová (2010), klasifikace daní je možná z několika úhlů pohledu, autorka pro účely práce bude využívat rozlišení daní ze dvou hledisek, prvním z nich je třídění daní podle vazby na důchod poplatníka a druhým pak třídění podle objektu, na nějž jsou daně uvaleny.

Z prvního hlediska dělíme daně na přímé a nepřímé. Přímé daně jsou placeny na úkor důchodu daňového poplatníka, není možné je přenést na žádného jiného poplatníka nebo subjekt. Pod daně přímé spadají tedy daně důchodové a majetkové (např. daň z nemovitosti, daň darovací, daň dědická). Mezi přímé daně můžeme případně zařadit i daň z hlavy. (Kubátová, 2010)

Naproti tomu daně nepřímé, jak píše Kubátová (2010), narozdíl od těch přímých nesnižují vlastní důchod plátce daně přímo, ale daň je prostřednictvím zvýšení ceny přenesena na jiný subjekt. Do nepřímých daní tedy spadají daň z přidané hodnoty, daně ze spotřeby (které se uvalují např. na tabák, pohonné hmoty nebo alkohol) a obrátů, můžeme sem řadit také cla. Klasifikace daní podle vazby na důchod poplatníka je pro přehlednost znázorněna v grafu níže.

Graf 1 Třídění daní podle vazby na důchod poplatníka



Zdroj: Kubátová, 2010, vlastní konstrukce

Klasifikace daní podle objektu využívá jako východisko objekt, na který jsou daně uloženy. Daně z tohoto hlediska třídíme na daně z důchodu (příjmů), daně ze spotřeby a daně z majetku. Této klasifikace je využíváno často i v daňových zákonech. Příkladem může být Česká republika, kde platí zákon o daních z příjmů (č. 586/1992 Sb.), o dani z přidané hodnoty (č. 235/2004 Sb.), o spotřebních daních (č. 353/2003 Sb.) atd. Pod toto řazení spadají historicky také daně výnosové² a daň z hlavy (též označována jako tzv. rovná daň), jejíž problematice se autorka věnuje blíže v kapitole 1.4.3.

Pro mezinárodní srovnávání v rámci daňové sféry se jako nejčastější a elementární ukazatel v současnosti využívá daňová kvóta. K používání poměrových ukazatelů se přistoupilo z důvodu snahy o eliminaci vlivu inflace na celkovou výkonnost ekonomiky při měření, jak velké daňové zatížení dopadá na obyvatelstvo určité země.

Daňová kvóta je určena jako poměr celkových příjmů veřejných rozpočtů získaných zdaněním k hrubému domácímu produktu v běžných cenách. Samotná konstrukce daňové kvóty je však spojena s několika nepřesnostmi, mezi které patří přesné vymezení pojmu daň a také jasné stanovení daňových příjmů, struktura veřejných výdajů, případ deficitního financování a struktura výdajů veřejných rozpočtů. (Široký a kol., 2008)

1.3. Vývoj daňových systémů

S postupem globalizace, růstem objemu zahraničního obchodu a rozvojem velkých nadnárodních společností se změnily podmínky, které formovaly a definovaly vznik tradičních daňových systémů, pomocí kterých byly vládami získávány finance do veřejných rozpočtů. Celosvětově se změnilo nejen prostředí politické, ekonomické, ale i socioekonomické. Na všechny tyto globální změny musely současné daňové systémy v mnoha ohledech více či méně reagovat a přizpůsobit se, aby byla plně zachována jejich funkce. Důsledkem globalizace je markantní propojení trhů

² Výnosová daň je uvalena na určitý typ výnosu, např. na výnos ze živnosti, ze zemědělské usedlosti apod.

a ekonomik, dochází ke střetu daňových systémů, s čímž úzce souvisí konkurence daňových systémů jednotlivých států. (Láchová, 2007)

Charakteristické rysy nejvýznamnějších podmínek, na nichž jsou podle Láchové (2007) položeny základy vzniku tradičních a současných daňových systémů, a jejich změny, jsou uvedeny v následující tabulce číslo 1.

Tabulka 1 Podmínky vzniku tradičních a současných daňových systémů

Tradiční daňové systémy	Současné daňové systémy
• pohyb kapitálu omezený • firmy působí v zemi vlastníků • teritoriální oddělení států • lidé pracují ve stejné zemi, kde žijí • pohyb zboží omezen hraničními kontrolami a vysokými tarify	• vyšší propojenost trhů a ekonomik • pohyby kapitálu snadné • působení nadnárodních korporací • snaha států zabránit daňovým únikům, přísnější kontroly • vznik integrovaných seskupení s jednotným vnitřním trhem

Zdroj: Láchová, 2007, vlastní konstrukce

Tradiční daňové systémy nepočítaly s přeshraničními přesuny kapitálu, pohyb kapitálu byl kontrolován nebo zakázán, přesuny kapitálu přes hranice byly nulové. Naproti tomu v současnosti je přesun kapitálu mezi státy běžnou skutečností a mezinárodní transakce se mohou provést prostřednictvím internetu během velmi krátké doby.

Omezený pohyb byl charakteristický i pro zboží, bylo nutné podstupovat hraniční kontroly a platit vysoké tarify. Obvyklé také bylo, že lidé byli zaměstnáni pouze v zemi, kde žili, neexistovala mezinárodní mobilita práce. Významným rozdílem je také skutečnost, že v současnosti na světě působí mnoho nadnárodních korporací, jejichž existence je spojena se snahou o minimalizaci placených daní, tedy daňovou optimalizací, a také s problémem alokace zisku mezi zeměmi, ve kterých korporace působí.

Více propojené ekonomiky a daně s vysokou mobilitou základu umožňují daňovým poplatníkům snazší daňové úniky. Důsledkem je pak aktivita státu ve formě přísnějších

kontrol za účelem potlačení daňových úniků a zachování dostatečných daňových příjmů.

Neméně důležitým vlivem na daňové systémy je vznik integrovaných seskupení s jednotným vnitřním trhem. Jejich působení vede k častějšímu přesunu daňového základu za výhodnějšími podmínkami.

Na tyto měnící se podmínky výběru daní a významné důsledky globalizace mohou vlády jednotlivých států reagovat podle Láchové (2007) v podstatě dvojím způsobem. Prvním z nich je přistoupení na daňovou konkurenci, druhým pak možnost zasadit se o daňovou koordinaci či daňovou harmonizaci, tedy spolupráci s ostatními vládami a snahu o úplné sjednocení nebo pouze částečné přiblížení jednotlivých daňových systémů.

1.4. Daňová konkurence

Daňovou konkurenci definuje Nerudová (2014) jako situaci, kdy napříč státy existují rozdílné daňové systémy s různými sazbami. Konkurence daní mezi jednotlivými zeměmi je dle Kubátové (2010) vyvolána díky poplatníkům, kteří se v rámci mezinárodního prostředí snaží o minimalizaci daňového břemene, konkrétně jde o to, že státy lákají daňové základy (obraty firem, důchody, úroky, dividendy atd.) na výhodnější daňové režimy.

Podle Láchové (2007) mají vlády, které přistoupí na konkurenční boj v daňové oblasti, dvě protikladné možnosti reakce. Jejich přístup může být konkurenční v kladném slova smyslu, jedná se o snahu vytvořit takové daňové podmínky, které by byly dostatečně konkurenceschopné a pro daňové poplatníky atraktivní v porovnání s daňovými systémy ostatních zemí. Vláda by tedy zformovala výhodné daňové podmínky pro všechny daňové poplatníky, aby jí daňové příjmy neodplynuly do zahraničí.

Mitchell (2009) z konkurenčního hlediska nespatřuje jedinou možnost pouze v samotném snížení daňových sazeb, ale především v zajištění efektivnějšího a tedy i úspornějšího veřejného sektoru, který by pro poplatníky zajistil veřejné statky v atraktivní kvalitě.

Druhý postoj k daňové konkurenci podle Láchové (2007) je nazýván jako tzv. škodlivá daňová konkurence (Nerudová, 2014, používá označení škodlivá daňová soutěž) spočívající v zatajování informací o příjmech poplatníků a s tím související lákání poplatníků na výhodnější daňové režimy. Hovoří se o zemích jako o tzv. daňových rájích.

Podle pojetí Kubátové (2009) je daňový ráj taková země nebo území, kde panují pro poplatníky velmi nízké nebo nulové daně, a to jak daně z příjmů fyzických či právnických osob, tak i daň z kapitálu, daň z přidané hodnoty či clo.³ Daňové ráje jsou často prostředkem pro minimalizaci daní a vyhnutí se platbě daní v zemi poplatníka. Nejčastěji pozorujeme úniky do daňových rájů u příjmů z finančního kapitálu, který je velmi mobilní. Opačným případem je zaměstnávání v daňových rájích, které není příliš běžné, nejedná se o příliš mobilní faktor, jelikož přesun zaměstnanců je nákladný a zdlouhavý proces. (Kubátová, 2009)

1.4.1 Daňová konkurence – pro a proti

Mnoho především liberálně smýšlejících autorů se shoduje na převažujících pozitivních stránkách daňové konkurence. Jak píše Láchová (2007), daňová konkurence má své zastánce zejména z důvodu pozitivního vlivu na efektivní vynakládání veřejných financí a výběr daní - především vzhledem k nevalné situaci veřejného financování, kdy i přes rostoucí daňové výnosy a jejich podílu na HDP dochází k jejich nežádoucímu vývoji. Vlády jsou pod tlakem konkurenčního „boje“ mezi daňovými systémy tlačeny ke snižování daňových sazeb a dochází tedy k poklesu daňového zatížení obyvatelstva. (Láchová, 2007)

Mitchell (2002) uvádí, že díky daňové konkurenci mezi státy dochází k uvalování nižších daňových sazeb, čímž zároveň vzniká příznivé podnikatelské prostředí. To vše se pak odráží v pozitivním vývoji a rostoucím tempu ekonomického růstu, daňová konkurence tedy působí jako ekonomický stimul. Jak píše Nerudová (2014), nižší daňové zatížení neznamena pro stát nutně snížení objemu výběru daní, ale naopak může

³ Kubátová (2009) za daňové ráje považuje i tzv. offshorecentra, jedná se o takové podnikání, které poskytuje specifické služby v jedné zemi poplatníkům z jiných zemí. Ti pak jejich prostřednictvím nabývají daňové výhody.

vést ke zvýšení základů daně. To znamená, že v celkovém souhrnu nedochází k poklesu příjmů státního rozpočtu.

Nerudová (2014) za pozitivum daňové konkurence považuje také zachování fiskální autonomie. Je důležité, aby si státy zachovaly svou fiskální autonomii, jelikož kvůli měnové unii je omezena působnost národních centrálních bank tím, že část jejich pravomocí převzala Evropská centrální banka. Členské země by podle tohoto názoru měly mít možnost zasahovat do ekonomiky alespoň pomocí nástrojů fiskálních (daně, objem veřejných výdajů) a jejich pomocí mít možnost reagovat na výkyvy v hospodářském cyklu.⁴

Jako stinnou stránkou daňové konkurence z pohledu státu uvádí Láchová (2007) to, že vede k odlivu kapitálu, jehož mobilita je v současné době velmi vysoká a jeho přesuny taktéž velmi snadné. S tím zároveň souvisí negativní dopad na daňové poplatníky ve formě vyššího zdanění práce, protože mobilita daňového základu je v tomto případě významně nižší.

Nerudová (2014) za faktor hovořící proti daňové konkurenci považuje možnost vzniku nevhodné struktury veřejných výdajů. Tím je myšlena situace, kdy vláda za účelem přilákání mobilního kapitálu do země (a tedy získání příjmů do veřejných rozpočtů ze zdanění kapitálu) může poskytovat příliš mnoho subvencí či pobídek orientovaných na kapitál.

Jak píše Kubátová (1998), konkurence, která je všeobecně považována za faktor zvyšující efektivitu, nemusí úplně fungovat a vést k efektivní alokaci v situaci, pokud se jedná o tržní selhání, vy daňové oblasti tím je myšleno to, že u daní dochází k tržním selháním z toho důvodu, že daňový poplatník za jím uhrazenou daň nezíská ekvivalentní hodnotu, která by této dani odpovídala.

Odpůrci daňové konkurence oponují argumentu o pozitivním vlivu daňové konkurence na veřejné finance tím, že v této oblasti trh selhává. Za hlavní problém považují možnost platit daně v jiném státě, než kde dochází ke spotřebě veřejných statků (jejichž kvalita může být vyšší a tedy i dražší), což může vést k tomu, že funkce státu a veřejného sektoru bude poddimenzovaná. V krajním případě by mohlo dojít k ohrožení veřejných projektů. (Láchová, 2007)

⁴ Nerudová (2014) uvádí zejména tzv. vestavěné stabilizátory (progresivní důchodové daně), díky kterým se ekonomika může vyrovnat s ekonomickými šoky.

Stručný přehled všech výše zmíněných pro a proti daňové konkurence je pro přehlednost sjednocen v následující tabulce.

Tabulka 2 Pozitivní a negativní dopady daňové konkurence

Pozitivní dopady daňové konkurence	Negativní dopady daňové konkurence
• úspora ve veřejných financích • ekonomický stimul • nižší daňové sazby • fiskální autonomie	• dopad daní na práci • ohrožení veřejných projektů • nevhodná struktura vládních výdajů • nejistota efektivní alokace z důvodu tržních selhání (neekvivalence daní)

Zdroj: Kubátová (1998), Mitchell (2002), Láchová (2007), Nerudová (2014), vlastní konstrukce

Mach (2004) ve prospěch daňové konkurence argumentuje přirovnáním k tržní konkurenci. Na trhu zboží a služeb je konkurence považována hlavním proudem ekonomie za nutnost, díky které je produkováno levnější a kvalitnější zboží a spotřebitelé mají možnost volby, Mach (2004) spatřuje to samé i v daňové konkurenci, jak dále píše, podpora volné tržní konkurence je obsažena v drtivé většině doporučení různých mezinárodních organizací (např. OECD nebo Evropská unie), které se však na druhou stranu paradoxně zasazují o prosazení spolupráce v oblasti daní nebo přímo o daňovou harmonizaci.

Názory na daňovou konkurenci se samozřejmě diametrálně liší z pohledu daňových poplatníků, států, politiků či ekonomů. Například Evropská Komise spatřuje daňovou konkurenci mezi členskými státy jako element, který tlačí dolů úroveň daňových sazeb, což působí škodlivě, není-li konkurence regulována. Zároveň uvádí, že daňová konkurence podkopává spravedlnost a celkovou efektivitu daňových systémů. (Evropská Komise, 2000)

Jak tvrdí Salin (2003), že rozdílné názory na daňovou konkurenci a harmonizaci mají svůj původ mimo jiné i v rozdílných názorech na roli státu. Příklad ilustruje na dvou extrémních pojetích státu, prvním je dobročinný a dokonale informovaný stát a druhý stát-Leviathan. Zastánci prvního modelu pojetí státu jsou toho názoru, že stát

za účelem výkonu svých tradičních funkcí je schopen definovat optimální daňový systém. Naproti tomu zastánci státu-Leviathana hledají možnosti, jak omezit daňovou moc státu, například formou daňové ústavy, problematika mezinárodního zdanění je pro ně nepříliš významná. Logicky tedy příznivci dobročinného státu věří v to, že lze na mezinárodní úrovni optimálně koordinovat daňové systémy. Naopak lidé věřící ve stát-Leviathan tvrdí, že koordinace samostatných loupežných daňových systémů nevede k ničemu jinému než k plení navíc však ve velkém měřítku, na mezinárodní úrovni. (Salin, 2003)

1.5. Daňová spolupráce

Vzhledem k důsledkům globalizace a jejím rostoucím tendencím uvedených na začátku první kapitoly se začalo diskutovat o potřebě spolupráce mezi samostatnými daňovými soustavami jednotlivých zemí na nadnárodní úrovni. Postupem času začalo logicky docházet v daňové oblasti ke spolupráci jednotlivých vlád, jelikož samostatně může stát jen velmi obtížně postihnout veškeré oblasti daňové politiky, příkladem mohou být daňové úniky. Nutnost kooperace v daňové oblasti je samozřejmě o to významnější, jedná-li se o státy, které jsou nebo se chtějí stát součástí integračních seskupení. (Široký, 2013)

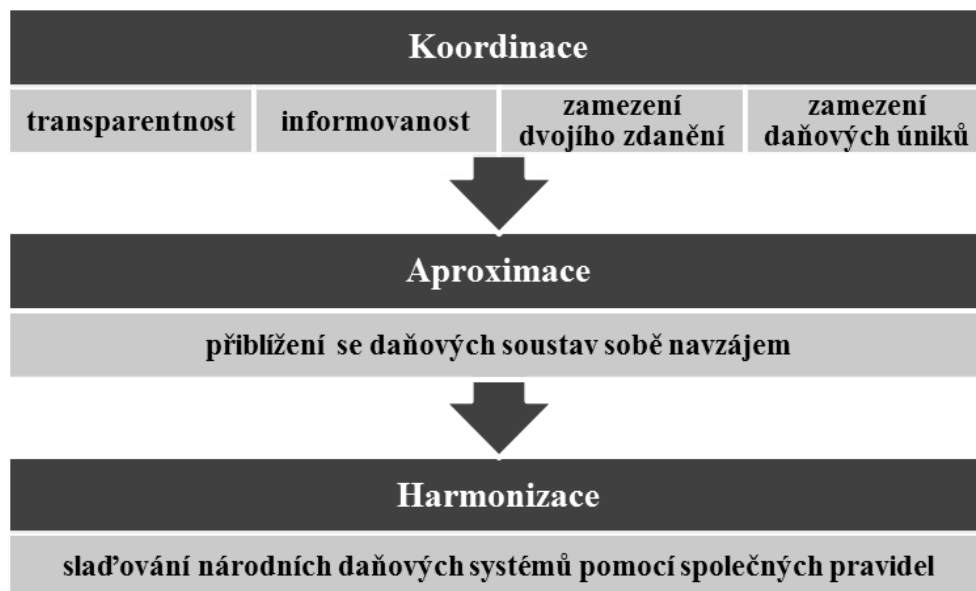
V rámci daňové problematiky jsou mezinárodní daňové vztahy jednou z nejsložitějších oblastí vůbec, státy v oblasti mezinárodních daňových vztahů řeší především tyto problémy (Široký a kol., 2008):

- existence a případná konstrukce dovozních či vývozních daní
- způsob zdanění příjmů rezidentů v zahraničí
- způsob zdanění příjmů nerezidentů v tuzemsku
- způsob koordinace či harmonizace daňové soustavy

Stupně mezinárodní spolupráce v rámci daňové oblasti můžeme podle pojetí Širokého (2013) rozdělit dle hloubky sladění jednotlivých daňových systémů na tři

stupně, jejichž stručná charakteristika a posloupnost je znázorněna v následujícím grafu.

Graf 2 Stupně mezinárodní daňové spolupráce



Zdroj: Široký (2013), vlastní konstrukce

Jak lze vidět na grafu výše, prvním stupněm spolupráce států v daňové sféře je daňová koordinace (tématu daňové koordinace se autorka práce věnuje blíže v následující kapitole 1.5.1).

Vyšším stádiem kooperace je pak daňová aproximace, jejímž konečným cílem není nutně sladění daňových systémů, ale je spíše definována přiblížením se vlastních daňových soustav jednotlivých států sobě navzájem.

Finální a hojně diskutovanou fází mezinárodní daňové spolupráce je potom daňová harmonizace, jejíž bližší charakteristika je obsažena v kapitole 1.5.2.

1.5.1 Daňová koordinace

Daňová koordinace je, jak píše Láchová (2007), prvním krokem na cestě ke sbližování daňových systémů. Kubátová (2010) uvádí, že daňová koordinace může být chápána jako první stupeň nebo předstupeň daňové spolupráce či harmonizace,

mezičlánek nacházející se uprostřed mezi daňovou konkurencí a daňovou harmonizací, a nesoucí část charakteristik z obojího.

Cílem daňové koordinace je, jak uvádí Široký (2013), především úsilí vlád o stanovení určitého minimálního standardu transparentnosti a vzájemné informovanosti v daňové oblasti.

Jedná se zejména o to, že dochází ke vzájemnému poskytování informací mezi zúčastněnými státy, které se týkají příjmů daňových poplatníků v zahraničí. Ústředním účelem této kooperace je především snížení arbitráží, omezení praní špinavých peněz nebo potírání škodlivé daňové konkurence. K daňové koordinaci se přistupuje v rámci zón volného obchodu a společného trhu nebo mezinárodních organizací, příkladem tohoto přístupu může být např. OECD, Evropská unie nebo Mezinárodní měnový fond. (Láchová, 2007)

Podle Kubátové (2010) se u daňové koordinace jedná především o tvorbu bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění, jejichž účelem je zejména omezení arbitrážních obchodů.

V rámci daňové koordinace jsou také vytvářena doporučení pro jednotlivé členské země a jejich bilaterální smluvní vztahy, jejichž příkladem mohou být vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi zeměmi nebo doporučení pro postup proti daňovým rájům. Důraz se klade také na to, aby všechny zúčastněné státy byly dostatečně informovány o všech příjmech svých vlastních rezidentů v ostatních zemích. (Kubátová, 2010)

Příkladem výsledku daňové koordinace mohou být smlouvy o dvojím zdanění, jejichž historie spadá do poslední třetiny 19. století. V případě kolize dvou nebo i více daňově-právních systémů různých zemí může dojít k dvojímu či vícenásobnému zdanění příjmů nebo majetku. Tyto situace jsou pro státy a samotné poplatníky nežádoucí z důvodu negativního dopadu na motivaci ekonomických subjektů a také z důvodu zmenšení zisků. (Široký, 2015)

1.5.2 Daňová harmonizace

Jak píše Široký (2013), daňová harmonizace nemůže být chápána jako přesný protipól daňové konkurence. Daňovou harmonizací podle Láchové (2007) označujeme proces, v jehož rámci dochází ke stanovení společných pravidel, která vedou ke sblížování daňových systémů a také konkrétních daní. Harmonizaci chápeme i jako přibližování národních daňových systémů nebo jednotlivých daní na základě společných pravidel či přizpůsobení daňového systému členského státu pravidlům seskupení. Harmonizace nutně nevede k identicky stejným daním, může jít pouze o sladění a přiblížení daňových základů a sazeb. (Láchová, 2007)

Nerudová (2014) označuje situaci, kdy země pro některé daně používají společná ustanovení a pro jiné daně mají ustanovení národní charakter, jako tzv. dílčí harmonizaci.

Daňová harmonizace je Nerudovou (2014) přirovnávána k tržní struktuře monopolu, protože stát v prostředí bez daňové soutěže může vykazovat identické znaky chování jako zmíněná tržní struktura – a tedy uvalovat na daňové poplatníky vyšší daně, stejně jako monopol stanovuje vyšší ceny, než jaké panují v případě dokonalé konkurence.

Realizace harmonizace konkrétních daní probíhá podle Nerudové (2014) postupně ve třech fázích, ne ve všech případech však musí proces harmonizace projít nutně všemi třemi fázemi, např. může být harmonizován pouze základ daně, ale daňové sazby zůstanou nadále odlišné. Kubátová (2010) dodává, že kvůli politickým důvodům se u daňové harmonizace trvá pouze na sladění nebo přiblížení daní.

Celý proces harmonizování jakékoliv daně je pro názornost chronologicky zobrazen v následujícím grafu.

Graf 3 Fáze harmonizace daně



Zdroj: Nerudová (2014), vlastní konstrukce

Nerudová (2014) rozděluje harmonizaci daní v rámci Evropské unie na pozitivní a na negativní daňovou harmonizaci. Pod pozitivní harmonizací rozumí přiblížení daňových systémů jednotlivých zemí Evropské unie na základě směrnic, cílem tohoto procesu je dosáhnout jednotných pravidel ve všech státech.

Naproti tomu k negativní harmonizaci dochází prostřednictvím judikatury Evropského soudního dvora. Na základě této judikatury jsou pak v členských státech přijímána a aplikována jednotlivá opatření tzn., nevytváří se jednotná pravidla pro všechny státy. (Nerudová, 2014)

Pokud jsou ve všech státech uplatňovány stejné daně, lze podle Nerudové (2014) rozdělit harmonizaci na několik různých situací, které názorně zobrazuje následující graf. Jednotlivé situace se liší mírou harmonizace.

Graf 4 Možnosti harmonizace daní



Zdroj: Nerudová (2014), vlastní konstrukce

Jak píše Nerudová (2014), pokud se na harmonizaci díváme z teritoriálního hlediska, můžeme hovořit o harmonizaci vertikální nebo horizontální. K vertikální harmonizaci dochází, pokud jsou harmonizovány daňové systémy, které jsou uvalovány rozdílnými stupni státní samosprávy.

Příkladem vertikální harmonizace může být případ USA, pokud dochází k harmonizaci federálního daňového systému a národního daňového systému. Naproti tomu horizontální harmonizace daňových systémů má za cíl harmonizovat daňové systémy uvalované stejným stupněm státní samosprávy. Příkladem proto může být harmonizace probíhající v Evropské unii, jelikož jejím cílem je odstranit difference mezi jednotlivými národními daňovými ustanoveními. (Nerudová, 2014)

Cílem daňové harmonizace v Evropské unii je takové daňové prostředí, v jehož rámci by daně nebránily volnému pohybu osob, kapitálu ani zboží a služeb mezi členskými státy. Vlna vznikajících daňových reforem v Evropské unii byla spojena s přizpůsobením se původních členských států větší daňové konkurenci uvnitř uskupení, ke které došlo se vstupem nových členských států v roce 2004. (Láchová, 2007)

Podle názoru Nerudové (2014) je současná daňová konkurence, která panuje mezi jednotlivými zeměmi v Evropských společenstvích, spíše výsledkem selhání harmonizačního procesu než jeho záměrem.

Jak píše Kubátová (2010), spolupráce v daňové oblasti v členských zemích Evropské unie nekončí pouze u harmonizace vlastních daní, ale spočívá i v koordinaci a harmonizaci daňové správy, v určení požadavků na efektivnost daňové administrativy a také v komplexní informovanosti členských států o daňových záležitostech rezidentských i nerezidentských subjektů.

Hamaekers (1993) zmiňuje existenci tzv. spontánního harmonizačního efektu, v jehož rámci dochází ke sblížení jednotlivých daňových sazeb mezi státy samovolně, aniž by předtím došlo k umělé harmonizaci nebo cílené spolupráci v oblasti daní. Nerudová (2014) jako příklad spontánního harmonizačního efektu uvádí sousedící státy, které uplatňují rozdílné sazby DPH, obyvatelé země s vyšší daňovou sazbou budou jezdit nakupovat do země s nižší sazbou, kde pro ně bude zboží levnější, což časem povede ke spontánnímu přiblížení sazeb.

Nerudová (2014) však zároveň uvádí, že o existenci tohoto efektu se nadále spekuluje, např. v rámci Evropské unie byly od počátku mezi členskými státy uplatňovány různé sazby DPH a spontánní harmonizační efekt se neprojevil. Za pravděpodobný důvod považuje to, že konkurence sazeb DPH funguje pouze v příhraničních oblastech, kde se obyvatelům vyplatí dojíždět. Zde však obchodníci raději sníží svoje vlastní ceny, aby si své klienty udrželi, než aby se snažili o snížení sazeb DPH prostřednictvím tlaku na vládu, pro kterou je pokles výnosů z výběru DPH v příhraničních oblastech z celkového hlediska spíše zanedbatelný, a tak neprojevuje vlastní iniciativu ve snížení sazeb. (Nerudová, 2014)

1.5.2.1 Daňová harmonizace – pro a proti

Mezi pozitivní dopady daňové harmonizace řadí Nerudová (2014) potlačení škodlivé daňové konkurence (která byla blíže vysvětlena v kapitole 1.4) a také vliv harmonizace daní na externality. Za externality v daňové oblasti považuje vliv daňového systému jednoho státu na příjmy ostatních zemí, příkladem negativní externality pak může být taková daňová soustava, která byla vytvořena s primárním cílem ochrany domácího průmyslu.

Jako silnou negativní stránku daňové harmonizace uvádí Nerudová (2014) to, že v rámci sjednocení daňových sazeb nelze zohlednit všechna národní specifika a preference jednotlivých členských států. Zejména jedná-li se o státy uplatňující vyšší sazby daně z přidané hodnoty, která představuje významný příjem státního rozpočtu těchto zemí⁵, může daňová harmonizace vést k markantnímu poklesu financí plynoucích do státního rozpočtu.

Další negativní dopady, které jsou s daňovou harmonizací spojené, jsou v podstatě protiklady pozitivních dopadů daňové konkurence zmíněných v předešlé kapitole 1.5.1. Jedná se především o to, že v prostředí daňové harmonizace jsou postrádány konkurenční tlaky, a tudíž ve většině případů vede k vyšším daňovým sazbám, je tedy uvalena vyšší daňová zátěž na daňové poplatníky.

Existence vyšších daňových sazeb je pak logicky spojena se slabšími stimuly podporujícími růst ekonomiky, dochází k odrazování zahraničního kapitálu a investic, zároveň se tedy snižuje také celková produktivita dané oblasti.

Harmonizace v oblasti daňových systémů, jak píše Nerudová (2014), znamená také pro jednotlivé státy ztrátu jejich fiskální autonomie, jedná se o zásah do národní suverenity, rozhodování státu je omezeno.

Celkové shrnutí všech pozitivních a negativních dopadů daňové harmonizace je pro přehlednost zpracováno v následující tabulce.

⁵ Příkladem tohoto typu státu je v rámci Evropské unie např. Dánsko, Španělsko nebo Belgie.

Tabulka 3 Pozitivní a negativní dopady daňové harmonizace

Pozitivní dopady daňové harmonizace	Negativní dopady daňové harmonizace
• potlačení škodlivé daňové soutěže, omezení daňových úniků • plné využívání výhod spojených s jednotným trhem • zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu • neexistují asymetrické informace	• nelze zohledňovat národní specifika • vyšší sazby daně • zásah do národní suverenity • pomalejší růst ekonomiky • vliv lobby, „policejní stát“ (požadavek informovanosti)

Zdroj: Kubátová (2009), Nerudová (2014), vlastní konstrukce

Peggy Musgrave (1991) jako silná zastánkyně harmonizace tvrdí, že je třeba stanovit určité kolektivní optimum, které by odpovídalo voličským preferencím právě tak, aby subjektivní poměr jednotlivců mezi poskytovanými veřejnými statky a zdaněním byl optimální. Dle jejího názoru se během konkurenčního snižování daňových sazeb oddalujeme od optimální situace do situace sub-optimální, tím pádem dochází také k úpadku spravedlnosti v rámci daňového systému, protože vlády začnou přesunovat daňové zatížení od mobilního kapitálu k méně mobilní práci. Tvrdí tedy, že analogie tržní a daňové konkurence v tomto směru neplatí.

Jak však Salin (2003) vůči harmonizaci daní namítá, hlasy, které volají po daňové koordinaci a harmonizaci, většinou předpokládají, že stávající daňové systémy jsou optimální a efektivní, což dle jeho názoru nejsou. Uvádí, že tyto systémy v sobě nesou celou řadu diskriminujících faktorů, např. nadměrné zdanění kapitálu a úspor, především z tohoto důvodu by průměrná daňová struktura v Evropské unii neměla být základním standardem pro koordinaci či harmonizaci národních daňových systémů. Salin (2003) tvrdí, že liberalizace v rámci mezinárodních obchodních vztahů oslabila daňovou moc států, proto se o harmonizaci zasazují především fiskální autority, které si chtějí udržet své národně vázané zdroje daňových příjmů. Výsledkem je pak společné koluzivní jednání států pod záminkou daňové harmonizace. Podle tohoto názoru se vývoj Evropské unie vyvíjí od zóny svobodného obchodu k mezinárodnímu daňovému kartelu. (Salin, 2003)

1.5.3 Rovná daň – řešení daňové harmonizace?

V roce 1981 ekonomové Robert Hall a Alvin Rabushka představili svůj teoretický koncept, který popisoval proporcionální, plochou a zároveň jednotnou daň, tuto daň označili jako tzv. rovnou daň. Podle jejich názoru by rovná daň měla být postavena na stejném přístupu ke všem příjmům a to neohledně na jejich druh či velikost. Zdanění by dle jejich teorie měly podléhat všechny příjmy ze zaměstnání a z podnikání, ale příjmy z kapitálových výnosů a nepeněžní podoba příjmů by dani nepodléhaly. Součástí daně by neměly být žádné slevy, úlevy, odpočty nebo osvobození od daně, existovalo by pouze vzhledem k sociálně nejslabším domácnostem fixní osobní nezdánitelné minimum, které by bylo shodné pro všechny daňové poplatníky. (Hall, Rabushka, 2007)

Rovná daň, dle konceptu výše zmíněných ekonomů, by dále měla být založena na tom, že zdanění příjmů proběhne pouze jedenkrát, totožnou sazbou a zároveň co nejblíže zdroje příjmů. Tato koncepce představuje daňový systém, který nese velmi nízké administrativní náklady, je dostatečně transparentní, zpracování daňového přiznání je rychlé a princip celého systému je snadno srozumitelný široké veřejnosti. (Hall, Rabushka, 2007)

V současnosti je za rovnou daň považována jednotná daňová sazba pro fyzické i právnické osoby, která není progresivní. Z širšího hlediska je za rovnou daň považována aplikace jednotné výše daňové sazby u daně z příjmů fyzických osob, právnických osob a u DPH. (Láchová, 2007)

Od počátku 21. století se koncept rovné daně rozšířil zejména ve východoevropských postkomunistických zemích, které se prostřednictvím konkurenční daňové politiky snažily stimulovat ekonomiku a zároveň na své území přilákat zahraniční kapitál. Rovnou daní je většinou myšlena jedna sazba daně z příjmů právnických i fyzických osob, v širším pojetí stejná sazba u obou daní a DPH, její výše je obvykle kolem 15- 19%. (Kubátová, 2010)

Příznivci rovné daně považují za její největší klad její spravedlnost, která panuje napříč všemi daňovými poplatníky, kdy není brán ohled na výši jejich příjmů a pro všechny platí stejná procentní sazba. Další významnou výhodou aplikace konceptu rovné daně je její jednoduchost a efektivnost vůči daňovým únikům

a k zastavení odlivu daňových základů ze země. Na druhou stranu odpůrci rovné daně oponují možným poklesem příjmů z výběru daní a také zachováním složitosti při určení daňového základu. Zpochybňují také spravedlnost tím, že rovná daň je výhodná pro poplatníky s vyšším příjmem, kdy je statisticky evidováno prohlubování sociálních nerovností. (Kubátová, 2010; Láchová, 2007)

Důležitým aspektem vhodnosti rovné daně je otázka priorit konkrétních ekonomik, jak tvrdí Láchová (2007), zejména je nutné zavedení této daně zvážit z hlediska podmínek ekonomických, úrovně poskytovaných veřejných statků a významu problému daňových úniků. Přesto je otázka uplatňování rovné daně v čisté podobě silně politické téma (a to i bez přihlédnutí k možnosti harmonizace daní jejím prostřednictvím), jehož objektivní hodnocení vyžaduje dlouhodobější uplatňování.

2. Daňová politika v Evropské unii

2.1. Oblasti a cíle daňové politiky Evropské unie

V rámci Evropské unie jakožto seskupení, které je založené na jednotném vnitřním trhu, hraje daňová politika významnou roli ve společném zájmu všech členských zemí. Tematika daní byla důležitým aspektem již od počátku integračního procesu a již v těchto začátcích se začaly objevovat diskuze o potřebě daňové harmonizace napříč členskými státy. Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, hlavním cílem daňové politiky v rámci Evropské unie je zajištění podmínek, které povedou k situaci, kdy daně nebudou vytvářet žádné bariéry volného pohybu osob, kapitálu a samozřejmě také zboží a služeb. (Láchová, 2007)

Široký (2015) uvádí čtyři hlavní mantinely, které obecně vymezují oblast daňové politiky v Evropské unii (jejich hlubší analýza je pak provedena v následujících kapitolách práce):

- důraz kladen na harmonizaci nepřímých daní jakožto faktor ovlivňující funkci jednotného trhu
- osobní důchodové daně jsou ve vlastní kompetenci členských států
- korporátní daně nesmí způsobovat škodlivou daňovou konkurenci ani bránit volnému pohybu kapitálu
- systémy sociálního pojištění nesmí bránit svobodnému usazování a investicím v jakémkoliv členském státě, měly by eliminovat diskriminaci obyvatel jednotlivých států

V roce 2010 vydala Komise dokument s názvem *Europe 2020*, ve kterém bylo stanoveno pět nejdůležitějších cílů v různých oblastech, kterých chce Evropská unie dosáhnout do roku 2020.

Mezi tyto cíle patří zvýšení míry zaměstnanosti na 75%, zvýšení investic v oblasti výzkumu a vývoje na 3% HDP, zvýšení počtu vysokoškolsky vzdělaných lidí na 40%, zvýšení energetické neúčinnosti a snížení emise skleníkových plynů a snížení počtu lidí ohrožených chudobou o 25%. Ani jedním z přímých cílů tohoto dokumentu není daňová

politika ani daňová harmonizace, nicméně k naplnění těchto cílů může daňová politika, respektive její koordinace či harmonizace částečně napomoci.

Harmonizace daní v Evropské unii v současnosti neprobíhá nijak intenzivně, dochází spíše ke stagnaci, jelikož v daňových otázkách je potřeba dosáhnout jednomyslného souhlasu všech členských zemí. (Široký, 2012)

2.2. Daně a financování Evropské unie

Rozpočet Evropské unie není přímo financován žádnými daňovými příjmy, daně do něj přispívají nepřímo a to prostřednictvím odvodu z národních výnosů daně z přidané hodnoty. Historicky se financování evropské unie měnilo, Evropská společenství byla z počátku financována příspěvky jednotlivých členských států, které se odvozovaly od velikosti státu, avšak již v Římských smlouvách byl uveden návrh možnosti nahradit původní příspěvky vlastními zdroji financování. (Široký, 2012)

Jak uvádí Široký (2012), nejprve se uvažovalo o zavedení daně, která by přímo plynula do rozpočtu Evropské unie, byla navrhována např. evropská korporátní daň nebo určitá procentní přírážka k osobní důchodové dani, od rozšíření Evropské unie v roce 2004 se však od podobného daňového příjmu rozpočtu upustilo.

Mezi vlastní zdroje financování Evropské unie patří příjmy z několika sfér:

- zemědělské dávky
- výnosy z cla
- příspěvek z hrubého národního produktu
- procento z národního výnosu daně z přidané hodnoty

Výhody příjmů z daně z přidané hodnoty tkví zejména v nízkých inkasních nákladech, jedná se také o poměrně výnosný zdroj a jedinou daň, na které se členské státy shodly, že smí být využívána pro účely rozpočtu.

Výše odváděného procenta byla v roce 1970 stanovena přesně na 1% z národního výnosu daně z přidané hodnoty, v roce 1986 došlo ke zvýšení na 1,4%. Nevýhodou DPH jako zdroje příjmů je to, že jeho prostřednictvím dochází ke zvýhodňování států,

kteře jsou v pozici čistých exportérů, proto v roce 1988 byla Bruselskou dohodou provedena úprava odvodu z DPH a došlo ke stanovení maximální výše harmonizovaného vyměřovacího základu na 55% hrubého národního produktu členské země. Další změna pak proběhla v roce 1992 dohodou z Edinburghu, kdy došlo k uznání argumentu regresivity DPH, který vycházel z vyššího sklonu ke spotřebě v chudších členských zemích. Odvod z DPH byl snížen na původní 1% a vyměřovací základ na 50% HNP. V roce 2000 proběhlo rozhodnutím Rady další snížení a to na 0,75% do roku 2003 a na 0,5% od roku 2004. Ve Finanční perspektivě 2007 – 2013 je sazba změněna na 0,3% (některým zemím byla udělena výjimka, např. Německu, Švédsku, Rakousku). (Široký, 2012)

2.3. Daňové právo v EU, vývoj právního rámce evropského daňového práva

Otázka daní byla diskutována již od samého začátku evropského integračního procesu a to ve Smlouvě o založení Evropského společenství (tzv. Římské smlouvě) z března roku 1957. V té době a téměř až do první poloviny 60. let měly všechny zakládající státy zcela rozdílné daňové systémy, především co se týče oblasti daní ze spotřeby, významné difference se však objevovaly také i u přímých daní. Členské země si samozřejmě byly vědomy existujících odlišností, proto již do zakládajících smluv implementovaly legislativní rámec pro budoucí koordinaci a harmonizaci daní. Po této aktivitě však na celých 10 let došlo k období stagnace daňového harmonizačního procesu. (Široký, 2012)

Problematikou daní a také zároveň daňové spolupráce a koordinace členských zemí se ve Smlouvě o založení Evropského společenství zabývaly články číslo 95 až 98 v kapitole č. 2 *Daňová ustanovení* a dále také články 100 až 102 v kapitole číslo 3 *Sbližování právních předpisů* Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Tyto články se týkaly především nepřímých daní, pouze jeden z nich se týkal daní přímých.

Články se několikrát přečíslovaly, upravily a některé byly i zrušeny. K podstatným změnám došlo přijetím Maastrichtské smlouvy (vypracováno nové znění článku číslo 99) nebo Amsterodamské smlouvy (došlo ke změně číslování článků a ke zrušení článku číslo 97).

Lisabonská smlouva do daňové problematiky nepřinesla z hlediska daňové legislativy žádné markantní změny, dochází spíše k menším změnám a úpravám v rámci širšího právního rámce (přečíslování článků, nové názvy institucí EU atd.).

Následující tabulka zobrazuje stručnou charakteristiku článků číslo 110 – 113 v kapitole č. 2 *Daňová ustanovení* z Lisabonské smlouvy, které se dotýkají daňové oblasti.

Tabulka 4 Lisabonská smlouva – články týkající se daní v kapitole č. 2

HLAVA VII	
Kapitola 2 Daňová ustanovení	
Číslování	Obsah článku
Článek 110	• zákaz diskriminace (formou dodatečných daní) dovážených výrobků oproti domácím • cílem je daňová neutralita
Článek 111	• zákaz zvýhodňování domácích výrobků oproti ostatním při vývozu refundacemi převyšujícími původně vybranou výši daně
Článek 112	• zákaz zvýhodnění vývozu domácího zboží pomocí úlev na přímých daních (osvobození od daně apod.)
Článek 113	• Komisi uloženo zvážit možnosti harmonizace zákonů týkajících se nepřímých daní členských zemí v zájmu společného trhu⁶

Zdroj: Lisabonská smlouva, vlastní konstrukce

Kapitola číslo 3 v Lisabonské smlouvě se zabývá daněmi ve člancích číslo 114 až 117, zde se již blíže hovoří o koordinaci a harmonizaci, jejich přehled a bližší popis je obsažen v následující tabulce.

⁶ Článek byl upraven přijetím Maastrichtské smlouvy, došlo k vymezení rolí Evropského parlamentu a Hospodářského a sociálního výboru při formulaci cílů daňové politiky a také nástrojů pro jejich dosažení.

Tabulka 5 Lisabonská smlouva – články týkající se daní v kapitole č. 3

HLAVA VII	
Kapitola 3 Sbližování právních předpisů	
Číslování	Obsah článku
Článek 114	• týká se sbližování právních a správních předpisů členských států za účelem fungování vnitřního trhu
Článek 115	• Rada legislativním postupem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů majících vliv na funkci vnitřního trhu
Článek 116	• nutnost odstranit rozdíly mezi právními a správními předpisy narušujícími hospodářskou soutěž
Článek 117	• nutnost jednání s Komisí vede-li právní či správní změna k narušení hospodářské soutěže

Zdroj: Lisabonská smlouva, vlastní konstrukce

Významným milníkem ve snahách o harmonizaci daňové oblasti v Evropské unii byl rok 1993, kdy došlo k zavedení jednotného vnitřního trhu, přijatá daňová opatření měla být ve formě komplexního balíčku, nakonec se však týkala především nepřímých daní, kdy byla snaha o zavedení maximálně dvou sazeb daně z přidané hodnoty. (Široký, 2012)

Harmonizace daní mezi členskými státy Evropské unie, jak uvádí Láchová (2007), byla a je prováděna zejména pomocí sekundární legislativy Evropské unie, do sekundární legislativy spadají nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení.

Nařízení mají pro všechny členské země přímou účinnost, jsou závazná a obecně platná ve všech případech mají přednost před národní legislativou států. Nařízení jsou využívána především za účelem dosažení jednotného obsahu a formy ve všech členských zemích.

Směrnice jsou nástrojem sloužícím k realizaci konkrétního cíle, který má zajistit praktické provedení, v kompetencích států však zůstává, jakou zvolí formu implementace, pevně je však stanoveno datum, do kterého musí země danou směrnicí prosadit. Rozhodnutí jsou závazná, avšak nemají obecnou platnost, jsou individuální, týkají se pouze konkrétně určených zemí.

Stanoviska a doporučení nejsou právně závazná, jedná se o dobrovolné rozhodnutí členských zemí, zda se jimi budou řídit či ne. (Láchová, 2007)

Klíčovými dokumenty Evropské unie jsou všeobecně přístupové smlouvy, které mimo jiné obsahují také daňová ustanovení. Dále také vymezují dočasné výjimky v odchylkách mezi daňovými zákony daného přístupujícího státu a předpisy Evropských společenství. (Široký, 2012)

Celkově tedy můžeme právo v Evropské unii rozdělit na primární a sekundární. Do primárního spadají zakládající smlouvy, přístupové smlouvy a ostatní. Přehledné rozdělení primárního a sekundárního práva v Evropské unii je znázorněno níže v grafu č. 5.

Graf 5 Struktura práva v Evropské unii



Zdroj: Široký (2012), vlastní konstrukce

Podpůrným a neméně významným nástrojem daňové harmonizace jsou rozhodnutí Evropského soudního dvora. Evropský soudní dvůr rozhoduje ve všech řízeních, které se jakkoli týkají daňové harmonizace. Soudní dvůr hraje hlavní roli také ve výkladu komunitárního práva, dále je odpovědný za aplikaci práva a kontrolu legitimacy rozhodování Rady a Komise. Případné porušení daňového práva Evropské unie má také na starosti Evropský soudní dvůr. Převážná většina případů z daňové sféry je

předkládána ve formě předběžných otázek, ne přímých žalob. Rozhodnutí Soudního dvora pak vychází zejména z pravidel jednotného vnitřního trhu, celní unie a zákazu diskriminace. (Široký, 2012)

Problematikou daní v Evropské unii se zabývaly také tzv. Bílé knihy, např. Bílá kniha o dokončení vnitřního trhu z roku 1985 nebo Bílá kniha o obchodu z roku 1999, oba tyto dokumenty obsahují různá doporučení a návrhy v této oblasti. Bílá kniha o dokončení vnitřního trhu klade důraz na to, aby daně zajistily výhody pro podnikatele, byly podpůrné z hlediska vnitřních investic a zaměstnanosti. Zároveň hovoří o nutnosti boje proti nelegálním daňovým transakcím a podvodům. (Široký, 2012)

Další dokumenty a instituce ovlivňující daňovou politiku Evropské unie jsou mezinárodního charakteru. Členské státy uzavřely smlouvy i s ostatními zeměmi z Evropského hospodářského prostoru, další dohody jsou pak uzavřeny se Švýcarskem, se Světovou obchodní organizací za účelem omezení překážek zahraničního obchodu. (Široký, 2012)

Jak uvádí Široký (2012), s rostoucím počtem členských zemí Evropské unie, je logicky harmonizační proces ztížen, v současnosti se v této oblasti musí brát ohledy i na narůstající trend elektronických služeb v mezinárodním obchodě, vysoké zdanění práce, nepříznivý demografický vývoj a snahu o daňové úniky (především na dani z přidané hodnoty).

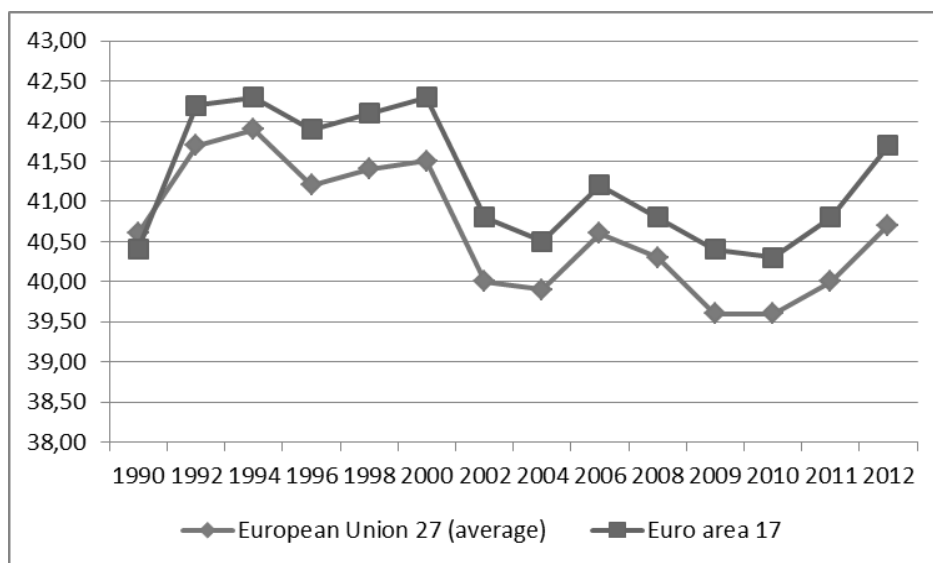
3. Harmonizační proces přímých a nepřímých daní v zemích EU

Analýza daňové harmonizace je v této práci rozdělena do dvou kapitol, které vychází z klasifikace daní podle vazby na důchod poplatníka, tedy na analýzu harmonizace daní přímých a analýzu harmonizace daní nepřímých. Analýza daňové harmonizace je provedena v rámci Evropské unie pro časové období od roku 1990 až do současnosti.

Nejprve se za účelem úvodu k tématu zaměřím na obecnou analýzu daní v zemích Evropské unie od roku 1990, konkrétně na daňovou kvótu a podíly jednotlivých typů daní na celkových daních.

Daňové zatížení obyvatelstva v zemích Evropské unie v letech 1990 – 2012 zobrazuje graf č. 6, jako ukazatel byla zvolena daňová kvóta. Celkově můžeme říci, že daňová kvóta v zemích EU je vysoká ve srovnání s jinými vyspělými ekonomikami (např. USA, Japonsko). Vyšší daňové zatížení v Evropě není novým jevem, ale pokračuje již od 70. a 80. let, kdy se v evropských zemích výrazně rozrůstal veřejný sektor a jeho výdaje, v 90. letech se daňová kvóta pohybovala průměrně kolem 42 % HDP, maxima dosáhla v roce 2000.

Graf 6 Vývoj průměrné daňové kvóty v letech 1990 – 2012 (v % HDP)

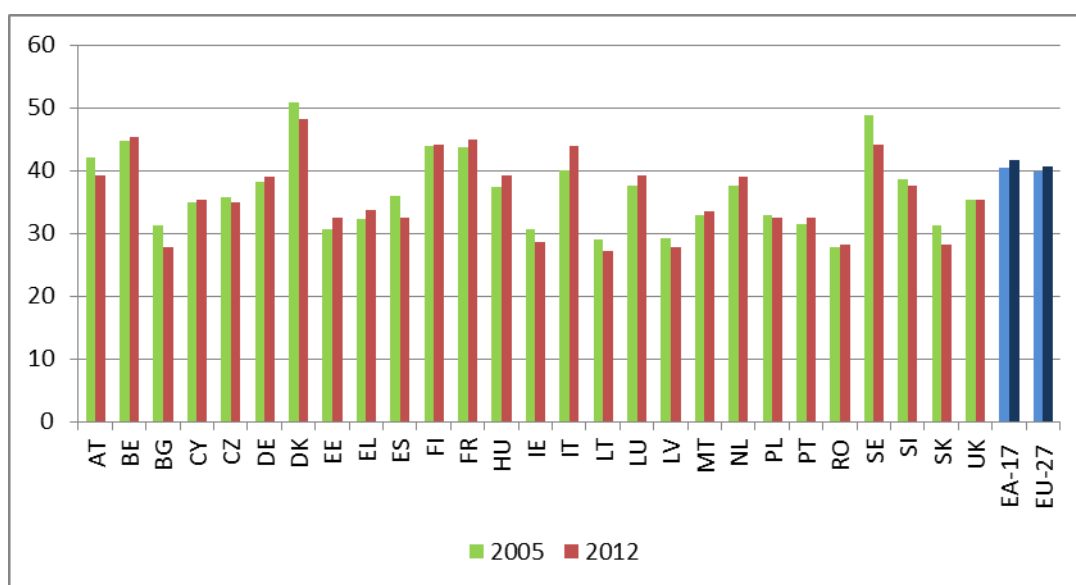


Zdroj: vlastní zpracování dle dat Eurostatu

Na začátku 21. století pak došlo ke změně, jak je vidět i v grafu, daňová kvóta začala postupně klesat až na 40%, příčinou byla adaptace fiskálních balíčků v mnoha členských zemích. V letech 2009 a 2010 byla daňová kvóta na svém minimu v celém sledovaném období a to na 39,5% HDP, kdy se jednalo o období hospodářské krize.

V následujících letech pak došlo k nárůstu průměrného daňového zatížení, které se pak pohybovalo na vyšší úrovni než v době před krizí a to jak pro země v EU-27, tak i v eurozóně (EA-17), jak ukazuje graf níže.

Graf 7 Srovnání daňové kvóty v roce 2005 a 2012 (v % HDP)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat Eurostatu

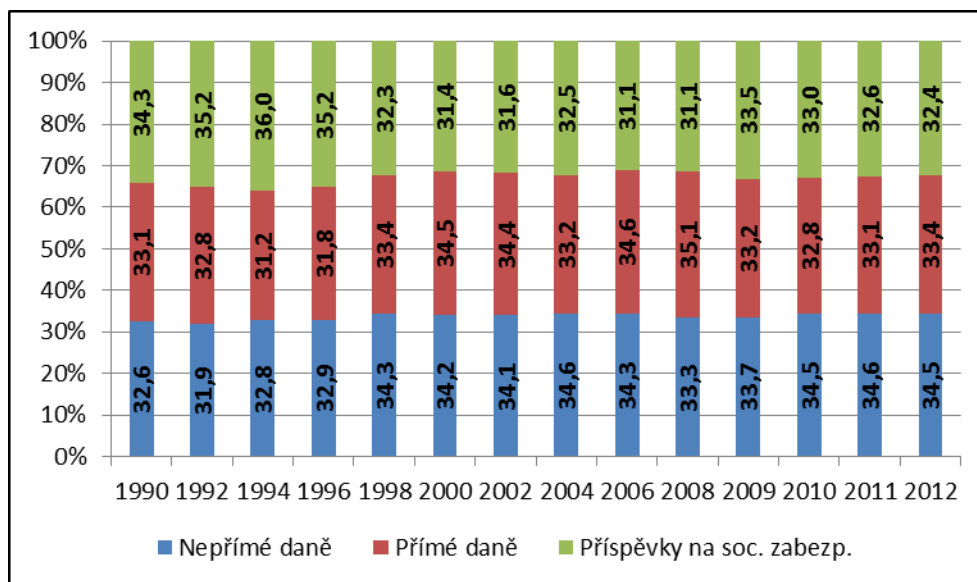
Z grafu je dále vidět, že nejvyšší daňové zatížení je v rámci zemí Evropské unie v Dánsku, Švédsku, Belgii a Francii, naproti tomu nejnižší v Lotyšsku, Litvě a Bulharsku.

Podíváme-li se na vývoj průměrných podílů přímých a nepřímých daní a příspěvků na sociální zabezpečení⁷ na celkovém daňovém zatížení v Evropské unii v letech 1990 – 2012, který je znázorněn na grafu č. 8 (pro účely grafu jsou v letech 1990 až 2010 použita data za každý druhý rok, v příloze č. 1 jsou uvedena kompletní data za každý rok), vidíme markantní změnu, co se týče podílu jednotlivých daní v první

⁷ Příspěvky na sociální zabezpečení jsou zde zahrnuty, protože jsou řazeny mezi daně podle klasifikace OECD.

polovině 90. let, kdy vzrostl podíl příspěvků na sociální zabezpečení a naopak klesají podíly přímých a nepřímých daní.

Graf 8 Vývoj podílů přímých a nepřímých daní a příspěvků na sociální zabezpečení na celkových daních v letech 1990 – 2012 (v %, průměr EU)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997 (2000, 2002), Taxation Trends in the European Union (2014)

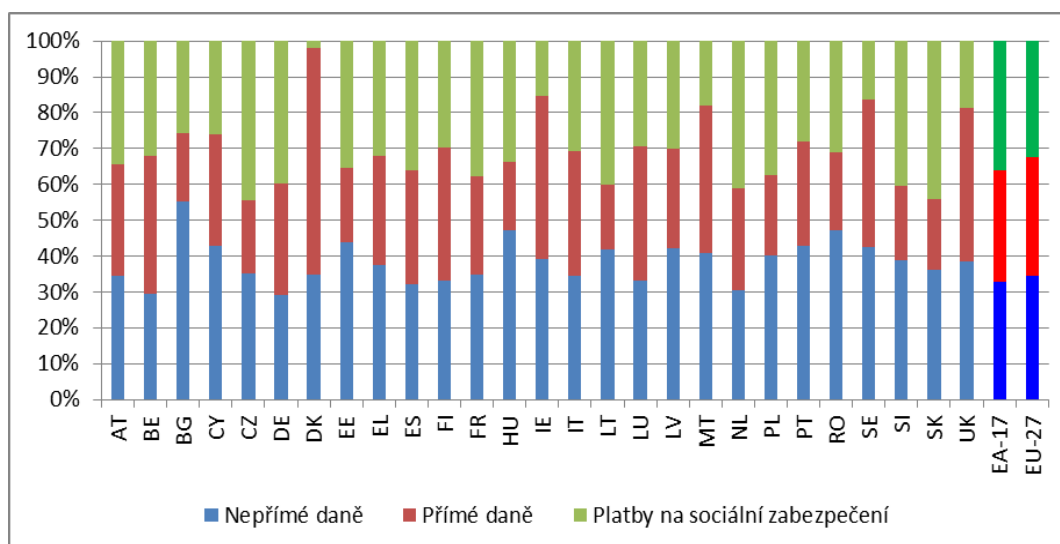
Rostoucí trend průměrných příspěvků na sociální zabezpečení na začátku 90. let se prolínal ve všech členských zemích již od 80. let, navíc byl umocněn vývojem v Německu, které se v roce 1990 sjednotilo a až do roku 1997 zde rostly výnosy z příspěvků na sociální zabezpečení o cca 3% HDP ročně. (Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997, 2000)

Ve zbývajícím sledovaném období se podíly jednotlivých daní příliš nemění, podíl přímých daní osciluje zejména mezi 33 – 34 %, podíl nepřímých daní naproti tomu mírně roste a pohybuje se od necelých 33% až téměř k 35%.

Jedná se o důsledek daňových reforem provedených v 90. letech, kdy se snižovalo daňové zatížení příjmů právnických osob, zatímco se zvyšovalo zatížení nepřímými daněmi, zejména tzv. zelenými daněmi. (Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2001, 2002)

Pro hlubší analýzu se zaměříme blíže na podíly jednotlivých daní na celkovém daňovém zatížení pouze v roce 2012 a napříč členskými zeměmi Evropské unie, které znázorňuje graf číslo 9 níže.

Graf 9 Podíly přímých a nepřímých daní a příspěvků na sociální zabezpečení na celkových daních v roce 2012



Zdroj: vlastní zpracování dle dat Taxation Trends in the European Union (2014)

Obecně můžeme říci, že země, které vstoupily do Evropské unie po roce 2004 včetně, mají jinou strukturu podílů daní než původních 15 členských států. Původní členské státy mají (až na výjimky) podíly všech typů daní rozděleny v přibližně stejném poměru (např. Belgie, Itálie, Rakousko, Finsko), naopak u novějších členských států jsou rozdíly větší (např. Rumunsko, Česká republika, Slovensko).

Co se týče přímých daní, které jsou pro voliče více viditelné, mají tendenci být vyšší v zemích, kde je kladen větší důraz na fiskální přerozdělování, obvykle je to spojeno i s vyšší sazbou daně z příjmu pro osoby s vysokými příjmy. Naproti tomu situace s příspěvky na sociální zabezpečení je značně diverzifikovaná napříč všemi členskými státy. (Taxation Trends in the European Union, 2014)

3.1. Analýza harmonizačního procesu nepřímých daní v zemích EU

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, na harmonizaci nepřímých daní byl již od Římské smlouvy kladen větší důraz než na harmonizaci přímých daní a bylo jim tedy i z hlediska legislativy věnováno více prostoru.

Oproti přímým daním je harmonizační proces předmětem intenzivních jednání členských států, jelikož jejich harmonizace je, jak uvádí Šíroký (2012), nezbytná zejména ve spojitosti s jednotným vnitřním trhem.

Pro volný pohyb zboží, služeb, kapitálu i osob je harmonizace nepřímých daní důležitá zejména z hlediska významného působení na fungování a tvorbu jednotného vnitřního trhu. Nepřímé daně dělíme podle statistiky OECD na všeobecné spotřební daně (prodejní daně a DPH) a specifické spotřební daně na vybrané zboží a služby (spotřební daně, ekologické daně atd.). (Láchová, 2007) Podle tohoto členění je také rozdělena analýza nepřímých daní v této práci na dvě části, první se zabývá analýzou harmonizace daně z přidané hodnoty, druhá polovina je věnována analýze harmonizace spotřebních daní.

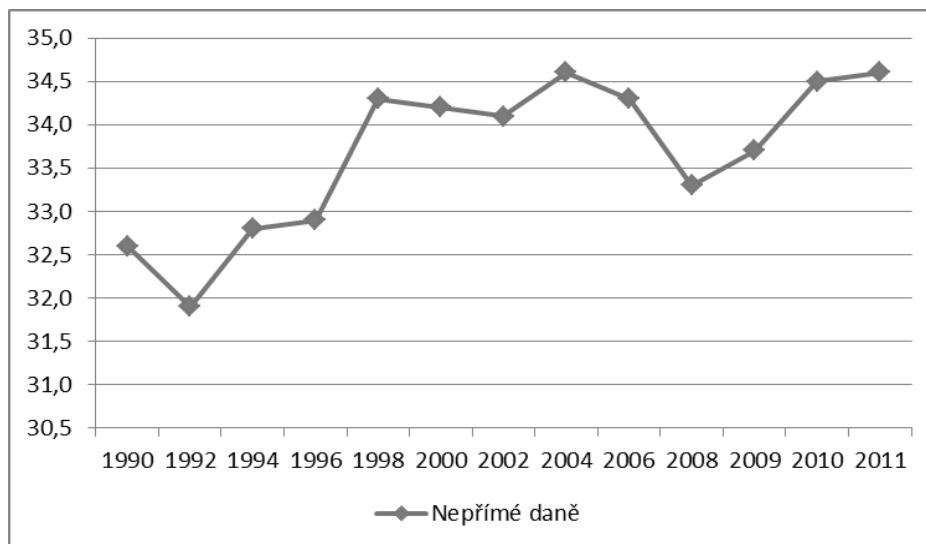
Z počátku v jednotlivých národních systémech nepřímých daní panovaly velké rozdíly, např. jediná Francie uplatňovala systém daně z přidané hodnoty, ostatní země používaly kaskádovitý systém daně z obratu. Nejprve tedy bylo nutné sjednotit systém výběru nepřímých daní.

Podíváme-li se na graf číslo 10 níže, který znázorňuje vývoj průměrného podílu všech nepřímých daní na celkovém zdanění, vidíme v celém sledovaném období jasný trend nárůstu průměrného podílu nepřímých daní. Největší nárůst proběhl na konci 90. let, avšak maximálních hodnot bylo dosaženo až po roce 2000, konkrétně v roce 2004 a dále pak 2011.

Jedinou výjimkou rostoucího trendu ve sledovaném období jsou roky 2008 – 2009. V těchto letech dochází k markantnímu poklesu podílu nepřímých daní, který je způsoben světovou hospodářskou krizí. Hospodářská krize totiž vedla k tomu, že lidé začali preventivně více šetřit, druhým důvodem jsou diskreční opatření uplatňovaná

členskými státy. Od roku 2010 se podíl však podíl nepřímých daní opět zvyšuje a dokonce začíná dosahovat i vyšších hodnot než v době před hospodářskou krizí. (Taxation Trends in the European Union, 2012)

Graf 10 Vývoj podílu nepřímých daní na celkových daních v letech 1990 – 2012 (v %, průměr EU-27)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997 (2000, 2002), Taxation Trends in the European Union (2012, 2014)

Zaměříme-li se blíže na nepřímé daně v jednotlivých členských státech, které jsou znázorněny v grafu číslo 11 níže, vidíme, že podobnost podílů nepřímých daní na celkových daních je vyšší než u přímých daní.

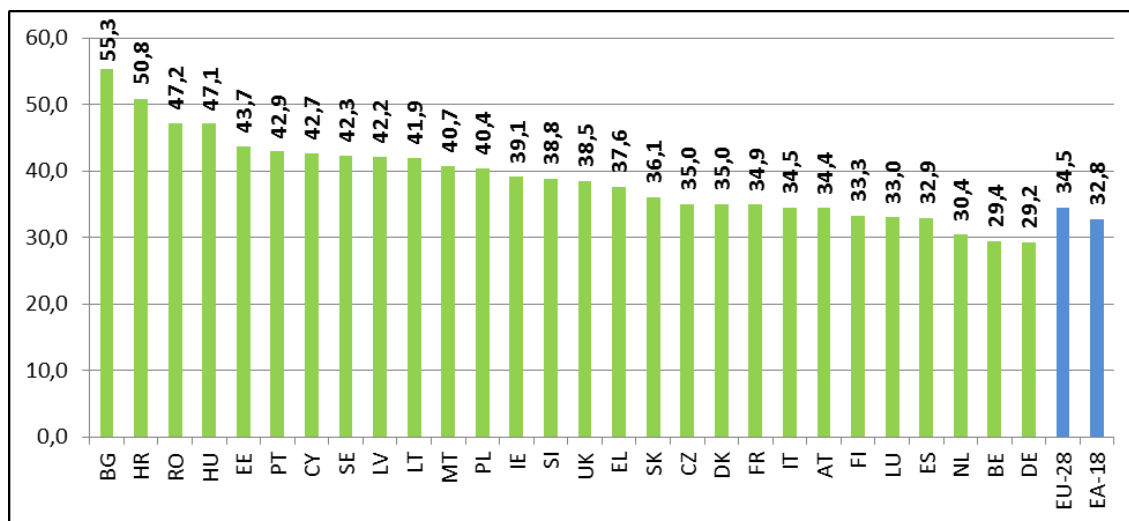
Rozdíl mezi protilehlými extrémy na obou stranách spektra není u nepřímých daní tak markantní a činí cca 26 procentních bodů v roce 2012.

Oproti tomu u přímých daní, jak uvidíme později, je rozdíl mezi největším a nejmenším podílem přímých daní na celkových daních téměř dvojnásobný, celých 46,5 procentních bodů v roce 2012, což je téměř 1,8násobek rozdílu u nepřímých daní.

Mezi státy s nejvyšším podílem nepřímých daní na celkových daních patří Bulharsko a Chorvatsko, kde hranice přesahuje dokonce 50%, vysokých hodnot dosahují také Rumunsko a Maďarsko.

Naopak nejnižší podíl nepřímých daní na celkových daních v roce 2012 panoval v Německu a v Belgii (pod 30 %), dále potom v Nizozemí a Španělsku, které se také nachází pod průměrem 28 členských států.

Graf 11 Podíl nepřímých daní na celkových daních v roce 2012 (v %, EU-28, EA-18 = vážený průměr)



Zdroj: vlastní konstrukce dle dat z Taxation Trends in the European Union (2014)

3.1.1 Daň z přidané hodnoty

Jak již bylo zmíněno výše, na začátku integrace se daňové systémy nepřímých daní v členských státech diametrálně lišily, co se týče systému daně z přidané hodnoty, jediná Francie uplatňovala systém daně z přidané hodnoty, ostatní země používaly kaskádovitý systém daně z obratu.

Největší nevýhodou daně z obratu je její duplicitnost neboli vícenásobné částečné zdanění. Tento systém vede k deformaci tržního prostředí a to z toho důvodu, že čím delší je výrobní řetězec, tím vyšší je i zdanění, zdanění se zvyšuje s každým dalším článkem v řetězci. (Široký, 2012) Za další nevýhody tohoto systému považuje Nerudová (2014) zejména problematické zdaňování služeb a nemožnost určení velikosti daně při dovozu.

Naproti tomu systém daně z přidané hodnoty je na délce řetězce absolutně nezávislý. Jak uvádí Nerudová (2014), systém daně z přidané hodnoty je daňově neutrální, nenarušuje konkurenci na trhu a neovlivňuje ho ani vertikální ani horizontální integrace. Dále uvádí rozdíl mezi oběma systémy v tom, že u DPH jsou daňové sazby v tomto systému mnohem vyšší, jelikož jsou uvalovány jenom na přidanou hodnotu, navíc je tento systém také náročnější na nutnou administrativu.

Speciální pracovní skupina vybraná Komisí na základě všech poznatků výše doporučila členským zemím Evropské unie zavést systém daně z přidané hodnoty, jinak by bylo nutné při obchodu mezi členskými zeměmi uplatňovat složitý systém vzájemných refundací. (Široký, 2012) To by vedlo k omezení jednotného trhu v rámci Evropské unie, což je nežádoucí.

3.1.1.1 Strukturální harmonizace daně z přidané hodnoty

V počáteční fázi harmonizačního procesu šlo tedy především o harmonizaci strukturální, jejímž cílem bylo zavedení jednotného systému nepřímého zdanění. Důležitost harmonizace nepřímých daní podtrhuje již zmíněný fakt o její nutnosti pro existenci jednotného trhu.

V roce 1967 byla přijata první **směrnice 67/227/EEC** o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, která zavazovala členské státy k zavedení systému daně z přidané hodnoty. Hovoří se v ní o příčinách nutnosti přechodu na nový systém, daň z přidané hodnoty byla definována jako všeobecná obrátová daň ze spotřeby stanovená procentem z prodejní ceny. Oblasti stanovení jednotlivých sazeb DPH a také udělení výjimek ze zdanění nebyly direktivně nařízeny, ale byly ponechány v pravomoci členských států.

V následujících letech byly vydány další směrnice, které se týkaly vymezení předmětu daně (druhá směrnice) nebo prodloužení doby na implementaci směrnice (třetí, čtvrtá a pátá směrnice). Tímto procesem byla dokončena strukturální harmonizace, která se však nedá označit za velmi úspěšnou. Důvodem je především to, že země měly možnost vytvořit v systému výjimky ve zdanění v případech, které považovaly za specifické (např. zemědělství). Jak píše Nerudová (2014), výsledkem pak byla existence mnoha jednotlivých národních systémů místo jednoho jednoduchého společného systému.

Nicméně zásadní byla až šestá **směrnice 77/388/EEC**, která byla vydána v roce 1977. Jejím cílem bylo harmonizovat vzniklé rozdílné národní systémy, byla stanovena jasná konkrétní pravidla. Členské státy již neměly velkou možnost přizpůsobení národním úpravám. V šesté směrnici byla také zároveň stanovena jednotná pravidla pro výklad základních termínů, např. určování základu a předmětu daně, zdanitelné plnění, teritoriální působnost a okruhy subjektů.

Vzhledem k tomu, že šestá směrnice prošla mnoha změnami, celkem byla jednačtyřicetkrát novelizována, buď z důvodu přistoupení nových států, nebo udělení různých výjimek, vznikla vysoce nepřehledná situace. Proto byla v roce 2006 vypracována nová **směrnice 2006/112/EC** o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice neobsahovala žádné nové zásadní změny oproti původní směrnici, jednalo se spíše o přehledný přepis původní směrnice. Tato směrnice vymezuje základní pojmy, dále pak osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo zdanitelného plnění, osvobození od daně atd.

Článkem 398 této směrnice byl také ustanoven Poradní výbor pro daň z přidané hodnoty skládající se ze zástupců členských států a Komise, který má projednávat uplatňování předpisů o dani z přidané hodnoty.

Další významnou směrnicí z hlediska harmonizace DPH je **směrnice 2008/8/EC**. Byly přijaty změny týkající se určování místa plnění u služeb. Přijatá pravidla byla následující:

- je-li služba poskytnuta mezi podnikajícími subjekty, zdaňuje se tam, kde sídlí zákazník
- je-li služba poskytnuta mezi podnikajícím subjektem a konečným spotřebitelem, zdaňuje se tam, kde sídlí poskytovatel služby

Na začátku roku 2010 přišla v účinnost **směrnice 2008/9/EC**, ve které byla určena pravidla pro vrácení daně osobám povinným k dani, které nejsou usazeny v členském státě vrácení daně, ale nachází se v jiném členském státě.

Za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství byla přijata **směrnice 2008/117/EC**. Původ daňových úniků je spatřován v nedokonalém systému poskytování informací o dodání zboží, proto je nutné urychlit tento proces, lhůta je stanovena na jeden měsíc. Podávání souhrnných hlášení bylo rozšířeno také na služby.

Ve snaze o potírání daňových úniků pokračovala **směrnice 2010/23/EU** umožňující členským státům převést daňovou povinnost u služeb, kde je riziko vysokých daňových úniků, např. u povolenek na emisi skleníkových plynů.

Z důvodů potíží spojených se systémem fakturace a s cílem pomoci malým a středním podnikům, které se potýkají s problémy při odvodu daně příslušnému orgánu před přijetím platby od svých pořizovatelů, byla přijata **směrnice 2010/45/EU**. Tato

směrnice stanovuje mimo jiné povinnost členských států implementovat zjednodušená pravidla fakturace.

Vzhledem k tomu, že mechanismus reakce proti podvodům v oblasti DPH stanovený článkem 395 směrnice 2006/112/EC byl shledán jako nedostatečný z hlediska rychlé reakce na žádosti členských států o přijetí naléhavých opatření, byla přijata **směrnice 2013/42/EU**, která umožňuje pružnější odpověď v případech rozsáhlého podvodu s DPH.

3.1.1.2 Harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty

Druhou fází navazující na strukturální harmonizaci je harmonizace jednotlivých daňových sazeb, což bylo již na počátku harmonizačních snah stanoveno jako cíl harmonizace nepřímých daní.

Členské státy v rámci systému daně z přidané hodnoty uplatňovaly nejen různé sazby daně, ale rozdíly panovaly i v samotném počtu těchto sazeb. Některé státy uplatňovaly pouze jedinou sazbu daně, nejčastěji se vyskytovaly země se dvěma sazbami, objevovaly se i státy s více sazbami. Přehled přistoupení států na systém DPH a také přehled počtu a výše sazeb DPH je znázorněn níže v tabulce č. 6.

Evropská komise tedy musela za účelem harmonizace nejprve stanovit počet sazeb, které lze uplatňovat. Výsledkem bylo, po zvážení administrativní zátěže států i plátců, rozhodnutí o aplikaci dvou sazeb, základní a snížené. (Nerudová, 2014)

Dalším krokem mělo být stanovení samotných sazeb, nicméně k této fázi harmonizace DPH nikdy nedospěla, průběh harmonizace narazil na několik překážek. Jako důvody se uvádí to, že harmonizace daňových sazeb je členskými státy považována za zásah do národní autonomie, že Komise není ochotná právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních legislativ, dalším důvodem je ohrožení veřejných rozpočtů v zemích, kde nepřímé daně tvoří významnou část příjmů. Jak uvádí Nerudová (2014), všechny tyto důvody zapříčinily to, že padlo rozhodnutí o změně cíle daňové harmonizace DPH, kterým bylo přistoupení na nižší formu harmonizace – daňovou aproximaci. Jako argument uvádí příklad USA, což je území s vyšším stupněm integrace než Evropská unie, a přesto zde mezi sousedními státy přetrvávají rozdíly mezi sazbami i 5% a ani tak nedochází k deformaci trhu.

Cíl jednotných daňových sazeb pro všechny členské státy byl tedy nahrazen rozhodnutím o stanovení rozmezí, ve kterých členské státy mohou stanovit jednotlivé sazby DPH.

Tabulka 6 Zavedení systému DPH a sazby v roce zavedení DPH (v %)

Rok zavedení DPH	Stát	Sazba v roce zavedení v %				
1967	Francie	6	16,66	20	13	
	Dánsko	10				
1968	Německo	5		10		
1969	Nizozemí	4		12		
	Švédsko	2,04	6,38		11,11	
1970	Lucembursko	4		8		
1971	Belgie	6	18	25	14	
1972	Irsko	1	5,26	11,11	16,37	30,26
1973	Itálie	6	12		18	
	Velká Británie	10				
	Rakousko	8		16		
1986	Španělsko	6	12		33	
	Portugalsko	8	16		30	
1987	Řecko	3	6	18	36	
1988	Maďarsko	0	15		25	
1991	Estonsko	10				
1992	Kypr	5				
1993	Česká republika	5		23		
	Slovensko	5		23		
	Polsko	3	7		22	
	Rumunsko	18				
1994	Finsko	5	12		22	
	Litva	18				
	Bulharsko	7		20		
1995	Lotyšsko	18				
	Malta	5		15		
1999	Slovinsko	8		19		

Zdroj: vlastní zpracování dle dat Evropské komise

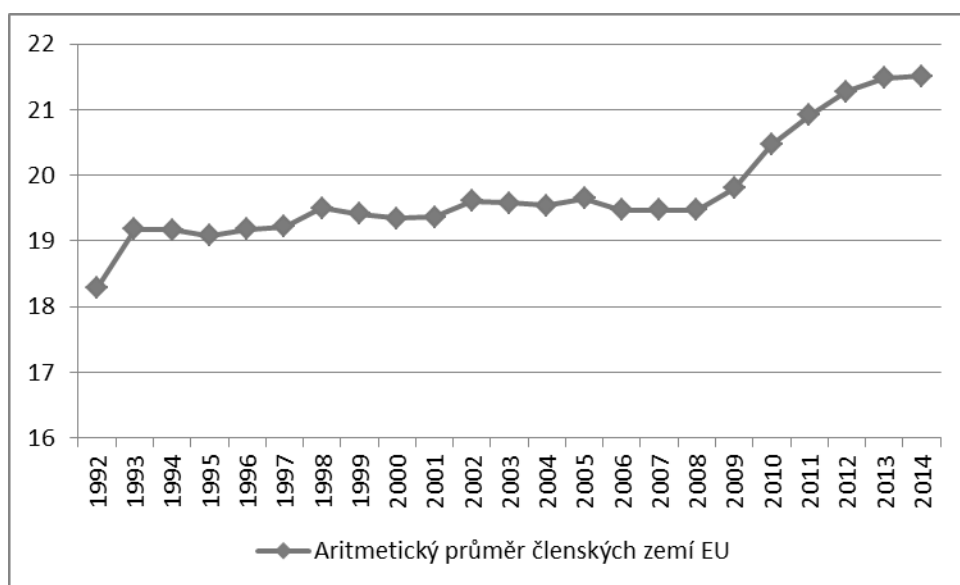
V roce 1991 nastalo několik změn s přijetím **směrnice 91/860/EC**, díky které byla zrušena fiskální hranice mezi jednotlivými členskými státy. Mezi hlavní změny patřilo to, že zdanění nákupu soukromých osob probíhá v zemi nákupu (byla však udělena výjimka pro nové dopravní prostředky). Byl zaveden systém intrakomunitární akvizice (plnění), který nahradil systém exportu a importu v rámci Evropských společenství, který zůstal platný je pro export a import se třetími zeměmi. Podle intrakomunitárního plnění zboží, které je dodáno plátcí daně do jiného členského státu, je obecně osvobozeno od daně.

Směrnici 92/77/EC byla v roce 1993 stanovena minimální hranice DPH. Toto minimum bylo pro základní sazbu stanoveno na 15% a pro sníženou sazbu na 5%. Členskými zeměmi bylo povoleno uplatňovat jednu nebo dvě snížené sazby, ale více snížených sazeb být nesmí.

Tato směrnice dále vymezuje postup při konkrétních situacích, např. stanovení snížené sazby na dodání elektřiny a zemního plynu je možné pouze, pokud nebude ohrožena hospodářská soutěž.

Vývoj průměrných základních sazeb DPH ve členských státech EU znázorňuje graf níže. Jak je vidět, v celém sledovaném období docházelo k růstu sazeb DPH, nárůst sazeb nejvíce zrychlil po roce 2009, hodnota 18,3 % z roku 1992, vzrostla o rok později těsně nad 19% a poté oscilovala kolem 19,5% až do roku 2009, poté se hodnota vyšplhala až na 21,5 % v roce 2014.

Graf 12 Vývoj průměrné základní sazby DPH v letech 1992 – 2013 (v %, aritmetický průměr členských zemí EU)



Zdroj: Taxation Trends in the European Union (2014)

Výše sazeb v jednotlivých členských zemích v celém sledovaném období je uvedena v příloze číslo 2, kde je také vidět, že všechny členské státy úspěšně implementovaly směrnici 92/77/EC a dodržely minimální hranici základní sazby 15%. Tabulka číslo 7 níže pro srovnání se sazbami v roce zavedení zobrazuje sazby základní a snížené v roce 2013.

Jednotlivé základní sazby jsou seřazeny vzestupně. Jak je vidět, jedny z nejvyšších základních sazeb daně z přidané hodnoty si drží Dánsko, Švédsko a Maďarsko (a to již od začátku sledovaného období, jak ukazuje příloha č. 2). Naopak nejnižší sazby DPH panují v Lucembursku, na Kypru, Maltě, Francii a Německu. Nejčastěji se vyskytující hodnotou základní sazby je 21%, která platí v Belgii, České republice, Litvě, Lotyšsku, Nizozemí a ve Španělsku.

Tabulka 7 Základní a snížené sazby DPH v členských státech EU v roce 2013 (v %)

Země	Základní sazba	Snížené sazby
Lucembursko	15	3/6/12
Kypr	18	5/9
Malta	18	5/7
Německo	19	7
Francie	19,6	2,1/5,5/10
Bulharsko	20	9
Estonsko	20	9
Rakousko	20	10
Slovensko	20	10
Velká Británie	20	5
Belgie	21	6/12
Česká republika	21	15
Litva	21	5/9
Lotyšsko	21	12
Nizozemí	21	6
Španělsko	21	4/10
Itálie	22	4/10
Slovinsko	22	9,5
Irsko	23	4,8/9/13,5
Polsko	23	5/8
Portugalsko	23	6/13
Řecko	23	6,5/13
Finsko	24	10/14
Rumunsko	24	5/9
Dánsko	25	-
Chorvatsko	25	5/13
Švédsko	25	6/12
Maďarsko	27	5/18

Zdroj: Taxation Trends in the European Union (2014)

Naproti tomu vývoj snížených sazeb daňovou aproximací neprošel tak snadno, jako tomu bylo u základních sazeb, minimální pětiprocentní hranice není dodržována dokonce ještě ani dnes (např. Francie, Lucembursko, Španělsko, Itálie), jelikož to umožňují pozdější novelizace směrnice (např. směrnice 2007/75/EC).

Několik států také dodnes nemá zavedeno uplatňování maximálně dvou snížených sazeb, ale jsou uplatňovány tři snížené sazby (např. Francie, Lucembursko, Irsko). Většina členských států EU aplikuje právě dvě snížené sazby. Jediné Dánsko neuplatňuje žádnou sníženou sazbu DPH.

3.1.2 Spotřební daně

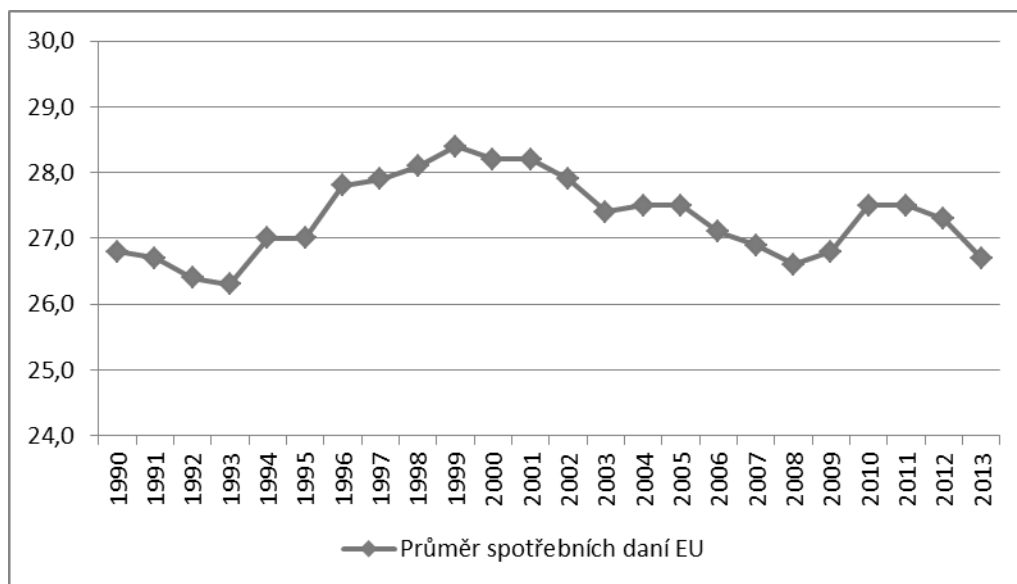
Spotřební daně (neboli akcízy) jsou z hlediska fungování jednotného trhu mezi členskými státy také důležitou oblastí. Cílem je především zachování spravedlivé hospodářské soutěže, pro nějž je vyrovnaná výše sazeb spotřebních daní velmi významná. V opačné situaci by mohlo docházet ke zvýhodňování domácích výrobků oproti zahraničním nižšími sazbami. Do počátku 90. let byly snahy o harmonizaci neúspěšné, v tomto období byly dokonce podávány žaloby k Evropskému soudnímu dvoru, jelikož se některé státy snažili prostřednictvím sazeb o diskriminaci zboží z jiných členských států. (Láchová, 2007)

Jako součást jednotného trhu byl systém spotřebních daní zaveden v roce 1993. Cílem harmonizace spotřebních daní byla podobně jako u daně z přidané hodnoty nejprve harmonizace strukturální a poté harmonizace daňových sazeb. Avšak stejně jako u harmonizace daně z přidané hodnoty se nakonec přistoupilo pouze na daňovou aproximaci, tedy na sjednocení systému spotřebních daní. (Nerudová, 2014)

Jak dále uvádí Nerudová (2014), důvodem byly jednak historicky zakořeněné rozdíly mezi národními systémy a jednak bylo předpokládáno, že dojde ke spontánnímu harmonizačnímu efektu, jeho existence se však v oblasti akcízy nepotvrdila a nadále mezi státy panují odlišné sazby.

Na grafu níže je znázorněn postupný vývoj podílu spotřebních daní na celkových daních, který je průměrem hodnot z jednotlivých členských zemí. Jak je vidět, v celém sledovaném období se průměrné spotřební daně pohybovaly kolem 27%, největší růst probíhal v 90. letech až do roku 1999, kdy bylo dosaženo maximálního podílu 28,4%, poté začal podíl spotřebních daní klesat a to až do období hospodářské krize, kdy došlo k menšímu nárůstu.

Graf 13 Vývoj průměrného podílu spotřebních daní na celkových daních v zemích EU v letech 1990 – 2013 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997 (2000, 2002), Taxation Trends in the European Union (2014)

Jak píše Šíroky (2012), v prvním období bylo zásadním problémem stanovení okruhu výrobků, které měly pod spotřební daně spadat, jelikož mnoho zemí tyto daně uplatňovalo na široký okruh produktů. První směrnici přijatou v oblasti spotřebních daní byla **směrnice 72/464/EEC**, která se týkala zdaňování cigaret.

V roce 1992 byla přijata tzv. horizontální **směrnice 92/12/EEC** o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Tato směrnice se vztahuje na alkohol a alkoholické nápoje, minerální oleje a tabákové výrobky. Je však zaměřena na tyto produkty spíše z obecné stránky, všechny spotřební daně jsou ještě zvlášť upraveny samostatnými směrnicemi.

Směrnice dále upravuje výrobu, zpracování, manipulaci, skladování, přepravu apod. těchto produktů. Dále se zabývá předmětem daně, zdanitelným plněním, platbou daně, osvobozením od daně či vrácením daně. V případě spotřebních daní byl zvolen princip země určení, tedy ke zdanění zboží dochází v zemi spotřeby, je totiž důležité, aby nedocházelo k deformaci tržního prostředí, což by při principu země původu nemuselo platit.

Touto směrnicí je všem členským státům také povoleno uvalovat mimo spotřební daně ještě další nepřímé daně navíc, příkladem mohou být environmentální daně. Dále

byl také zřízen Výbor pro spotřební daně, který se zabývá uplatňováním předpisů o spotřebních daních.

V roce 1993 došlo k harmonizaci základů spotřebních daní prostřednictvím Jednotného celního sazebníku. V témže roce byly také stanoveny minimální sazby spotřebních daní.

V roce 2008 byla přijata nová horizontální **směrnice 2008/118/EC** o obecné úpravě spotřebních daní. Touto směrnicí byla kvůli srozumitelnosti zrušena původní směrnice 92/12/EEC, která byla několikrát změněna. Nová směrnice stanovuje obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže tohoto zboží:

- energetické produkty a elektřina
- alkohol a alkoholické nápoje
- tabákové výrobky

Nová směrnice je obsahově podobná té původní, ale je podrobnější. Podobně jako v předchozí směrnici jsou i zde definovány základní pojmy – vznik daňové povinnosti, vrácení daně apod. Dále je upraveno držení zboží podléhající spotřební dani v jiném členském státě.

3.1.2.1 Energetické produkty a elektřina

Minerální oleje a energie jsou jedním z nejvýnosnějších akcíků. U všech ostatních dochází ke zdanění koncových výrobků, ale u energií se daní i vstupy. (Široký, 2012)

V roce 1992 byla přijata **směrnice 92/81/EEC** o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů. Ve směrnici jsou přesně určeny konkrétní minerální oleje, na které se spotřební daň vztahuje, pod spotřební daň z minerálních olejů spadají také minerální oleje, které jsou nabízeny k prodeji jako palivo či pohonná hmota. Směrnice upravuje oblast působnosti a výpočet spotřební daně - je vypočítávána z 1000 litrů minerálního oleje při teplotě 15°C.

Směrnicí 2003/96/EC se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Cílem této směrnice byla podpora fungování vnitřního trhu. Touto směrnicí byla rozšířena působnost původní směrnice a to na elektřinu, uhlí a zemní plyn.

Dále směrnice stanovovala v závislosti na účelu použití minimální sazby daně z energetických produktů. Směrnice si dále kladla za cíl snížení emisí, z toho důvodu byly stanoveny daňové výhody pro společnosti, které podniknou opatření za účelem omezení vlastních emisí. Minimální sazby daně z pohonných hmot jsou převedeny do tabulky níže, minimální sazby daně z pohonných hmot pro průmyslové a komerční použití a minimální sazby daně z paliv pro topné účely jsou uvedeny v příloze č. 5 a 6.

Tabulka 8 Minimální sazby daně z pohonných hmot a paliv

	Daňový základ	Minimální sazba od 2004	Minimální sazba od 2010
Benzín olovnatý	1000 litrů	421 EUR	421 EUR
Benzín neolovnatý	1000 litrů	359 EUR	359 EUR
LPG	1000 litrů	125 EUR	125 EUR
Nafta	1000 litrů	302 EUR	330 EUR
Petrolej	1000 litrů	302 EUR	330 EUR
Zamní plyn	1 gigajoul	2,6 EUR	2,6 EUR

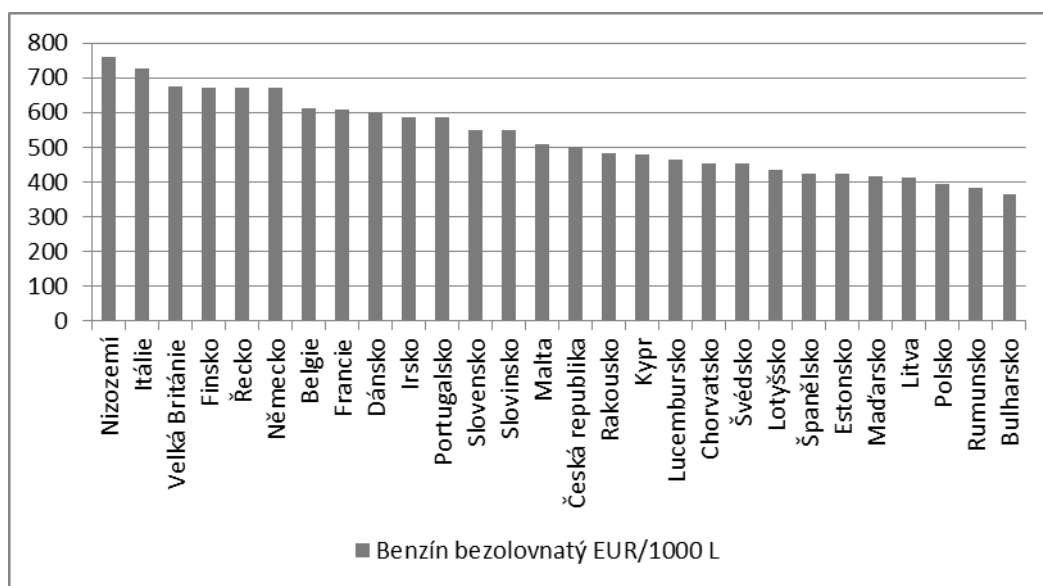
Zdroj: vlastní zpracování dle dat ze směrnice 2003/96/EC

Co se týče harmonizace daňových sazeb, v roce 2004 byla přijata **směrnice 2004/74/EC**, kterou se mění směrnice 2003/96/ES, pokud jde o možnost některých členských států uplatňovat u energetických produktů a elektřiny dočasné osvobození od daně nebo možnost aplikovat sníženou úroveň zdanění (jednalo se např. o Českou republiku, Estonsko, Slovensko). Stejný účel měla **směrnice 2004/75/EC**, která se vztahuje na Kypr.

Srovnání sazeb daní z bezolovnatého benzínu napříč členskými státy v roce 2014 je pro přehled znázorněno v grafu níže (v příloze č. 7 jsou uvedeny všechny hodnoty pro všechny pohonné hmoty a paliva v jednotlivých členských státech). Jak lze vyčíst z grafu, jedny vyšších hodnot u všech paliv a pohonných hmot jsou dosahovány v Nizozemí, Velké Británii, Finsku a Dánsku. Nejnižší hodnoty naopak panují v Bulharsku, Estonsku a na Kypru.

Také je vidět, že stanovené minimální sazby jsou v členských zemích dodržovány, minimální sazby benzínu, nafty či petroleje dosahují ve většině případů i mnohem vyšších hodnot než povinných minimálních.

Graf 14 Srovnání sazeb bezolovnatého benzínu v členských zemích v roce 2014 (v EUR/1000L)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat Evropské Komise

3.1.2.2 Alkohol a alkoholické nápoje

Harmonizace spotřebních daní v oblasti alkoholu a alkoholických nápojů byla již od začátku přijímána členskými státy negativně, zejména tradičními producenty vína jako je Francie, Itálie či Španělsko. Tyto neshody celý proces harmonizace odsunuly, jelikož změna historicky tradičních systémů byla velmi složitá. (Láchová, 2007)

V roce 1992 byla přijata **směrnice 92/83/EC** o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů, která rozděluje určení daňového základu podle typu nápoje na:

- víno
- pivo
- meziprodukty
- alkohol a alkoholické nápoje.

Všechny tyto akcízy jsou dále upraveny zvláštní směrnicí, kterou je **směrnice 92/84/EEC**. Její součástí je část týkající se piva a nápojů, které jsou směsí piva a nealkoholického nápoje s obsahem alkoholu minimálně 0,5%. Minimální sazba daně je stanovena u piva na 0,748 EUR/hl a 1,87 EUR/hl/stupeň alkoholu finálního nápoje.

Touto směrnicí je členským státům také umožněno použít snížené sazby, které se odvozují od ročního výstavu pivovaru.

Co se týče akcízů z vína, jsou upraveny směrnicí 92/84/EEC. Víno je v ní rozlišováno podle druhu na tichá vína a šumivá vína. Jejich minimální sazby byly určeny na 0 EUR/litr, jelikož tradiční producentské státy nebyly ochotny produkci zdaňovat.

Minimální sazba u meziproduktů pro nápoje s obsahem alkoholu mezi 1,2 – 22 % je stanovena na 45 EUR/hl. Akcíz z alkoholu a alkoholických nápojů je zaměřena na produkty s obsahem alkoholu 22% a více. I zde je, podobně jako u piva, možnost uplatňovat snížené sazby daně (opět v závislosti na velikosti produkce). Minimální sazba daně u těchto druhů alkoholu je stanovena na 550 EUR/hl čistého alkoholu.

3.1.2.3 Tabák a tabákové výrobky

Spotřební daně z tabáku a tabákových výrobků byly upraveny několika směrnicemi. Původní byla **směrnice 72/464/EEC**, která obsahovala ustanovení týkající se jak tabáku, tak i cigaret. To se změnilo **směrnicí 79/32/EEC**, která vymezila čtyři základní kategorie, kterými jsou:

- cigarety
- cigáry
- cigarillos
- tabák ke kouření.

Směrnice 92/79/EEC se týkala sbližování daní z cigaret, byla stanovena jejich minimální sazba na 57% prodejní ceny a ne méně než 64 EUR/ 1000 ks. Sbližováním daní z tabákových výrobků jiných než cigarety se zabývala **směrnice 92/80/EEC**. Tabákových produktů se dotkla také **směrnice 95/59/EC** z roku 1995, která zavedla nové rozdělení tabákových výrobků na cigarety, doutníky, doutníčky a tabák ke kouření.

V roce 2002 došlo k novelizaci směrnic, byla přijata **směrnice 2002/10/EC**, která si kladla za cíl větší míru aproximace sazeb daně z tabákových produktů, tedy snížení výrazných rozdílů, které panovaly mezi členskými zeměmi. Pokud by rozdíly přetrvávaly, mohlo by dojít k narušení funkce jednotného vnitřního trhu.

Směrnice, která pokračovala v aproximaci sazeb, je **směrnice 2010/12/EU**. Touto směrnicí je stanovena minimální sazba z cigaret na minimálně 60% vážené průměrné maloobchodní ceny a zároveň nesmí být menší než 90 EUR/1000 ks.

Poslední směrnicí v oblasti tabákových výrobků je **směrnice 2011/64/EU**, která ruší původní směrnice 92/79/EEC, 92/80/EEC, 95/59/EC a 2010/12/EU a nahrazuje je svým komplexním zněním.

3.1.3 Úspěšnost harmonizačního procesu nepřímých daní v zemích EU

Hodnocení úspěšnosti harmonizačního procesu nepřímých daní bude stejně jako analýza rozdělena na daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Co se týče harmonizačního procesu daně z přidané hodnoty, je třeba situaci hodnotit ze dvou hledisek, kterými jsou strukturální harmonizace DPH a harmonizace samotných sazeb DPH.

Co se týče strukturální harmonizace DPH, na základě provedené analýzy můžeme jednoznačně prohlásit, že tento proces proběhl úspěšně. Jak již bylo zmíněno, na začátku neměla drtivá většina členských států vůbec zavedený systém daně z přidané hodnoty. Avšak implementací směrnice 67/227/EEC byl tento systém postupně ve všech zemích zaveden.

Přes počáteční neúspěchy harmonizace daně z přidané hodnoty, kdy každá země uplatňovala značné množství výjimek v rámci celého systému DPH, se jednotlivé systémy členských států velmi lišily. Implementací dalších směrnic se však postupně podařilo vytvořit z roztržitých národních systémů jednotnou strukturu napříč všemi členskými státy.

Na druhou stranu nebyl dodržen původní cíl harmonizace nepřímých daní, kterým byla harmonizace daňových sazeb. Avšak přihlédneme-li k důvodům, ze kterých bylo přistoupeno pouze k daňové aproximaci u daně z přidané hodnoty, můžeme učinit závěr, že tento přístup byl opodstatněný. Výsledkem bylo tedy rozhodnutí stanovit pouze minimální sazby DPH a možnost uplatňovat maximálně dvě snížené sazby. Minimální základní sazby DPH prošly spěšně daňovou harmonizací, to samé se ale nedá

říct o snížených sazbách, kde všude neplatí minimální sazba 5% ani to, že snížené sazby smí být pouze dvě.

Celkově bych harmonizaci systému daně z přidané hodnoty na základě provedené analýzy označila za úspěšný, jelikož strukturální harmonizace proběhla kompletně dle stanoveného počátečního cíle, u sazeb došlo k částečnému naplnění cíle, tedy k daňové aproximaci. Systém daně z přidané hodnoty tedy nevytváří žádné bariéry jednotného vnitřního trhu ani volného pohybu zboží a služeb.

Téměř totožného výsledku bylo dosaženo taktéž u spotřebních daní, došlo ke sjednocení struktury systému spotřebních daní, ale harmonizace sazeb jednotlivých daní ze spotřeby se stejně jako v případě DPH ukázala jako nereálná, došlo tedy pouze ke stanovení minimálních sazeb spotřebních daní platných pro všechny členské státy. Naopak daňová koordinace v oblasti spotřebních daní funguje a to zejména v otázkách potřebné administrativy a předávání informací mezi členskými státy.

3.2. Analýza harmonizačního procesu přímých daní

V předchozí kapitole již bylo zmíněno, že na začátku integračního procesu v Evropě byly daňové systémy členských států odlišné. Jinak tomu nebylo ani u přímých daní, i když zde panovala alespoň podobná struktura daní z důchodů (všechny země kromě Itálie měly osobní důchodové daně odděleny od daní ze zisku firem). Z počátku, jak píše Nerudová (2014), se proto harmonizace přímých daní jevila jednodušší. Jak se však ukázalo po výzkumu několika komisí, existovaly významné rozdíly ve výpočtu daňového základu, v odpočitatelných položkách, zdaňovacích obdobích, určení poplatníků daně atd.).

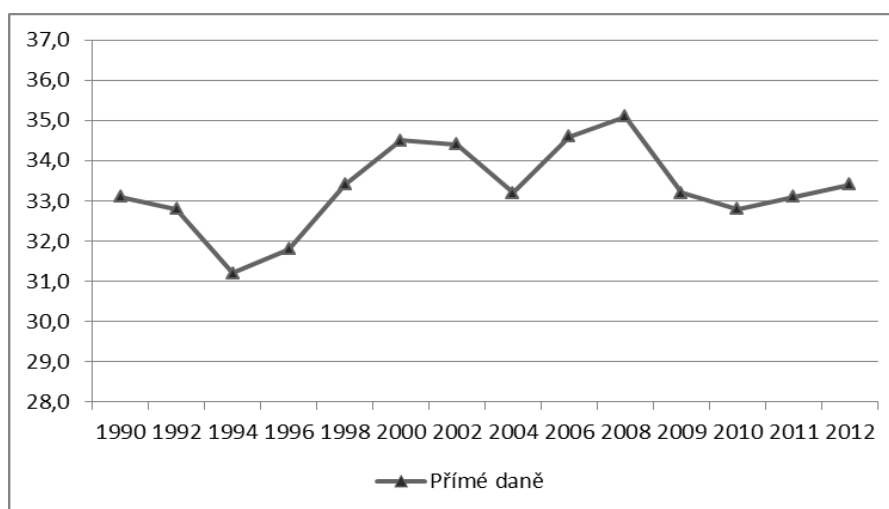
Podle Láchové (2007) je důležitá částečná harmonizace přímých daní, jelikož i tato sféra daní může ovlivnit svobodu pohybu zboží a služeb. Tvrdí, že národním daňovým systémům musí být ponechána část kompetencí, ale vždy musí být respektována svoboda pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu.

Široký (2012) dělí harmonizační proces přímých daní v Evropské unii z hlediska jeho realizace na dvě sféry:

- vlastní harmonizační proces přímých daní
- zamezení dvojího zdanění, dostatečná informovanost a boj proti daňovým rájům

V rámci analýzy harmonizačního procesu přímých daní se budu orientovat pouze na daně důchodové, u kterých harmonizace probíhá již od počátku integračního procesu. Analýza harmonizačního procesu přímých daní bude zaměřena především na daň z příjmu korporací, jelikož harmonizace daní z příjmů fyzických osob stagnuje. Na základě výsledků analýzy budou na konci kapitoly vyvozeny závěry o úspěšnosti a vhodnosti harmonizačního procesu v oblasti přímých daní v Evropské unii.

Graf 15 Vývoj podílu přímých daní na celkových příjmech z daní v letech 1990 – 2012 (v %, průměr EU)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997 (2000, 2002), Taxation Trends in the European Union (2014)

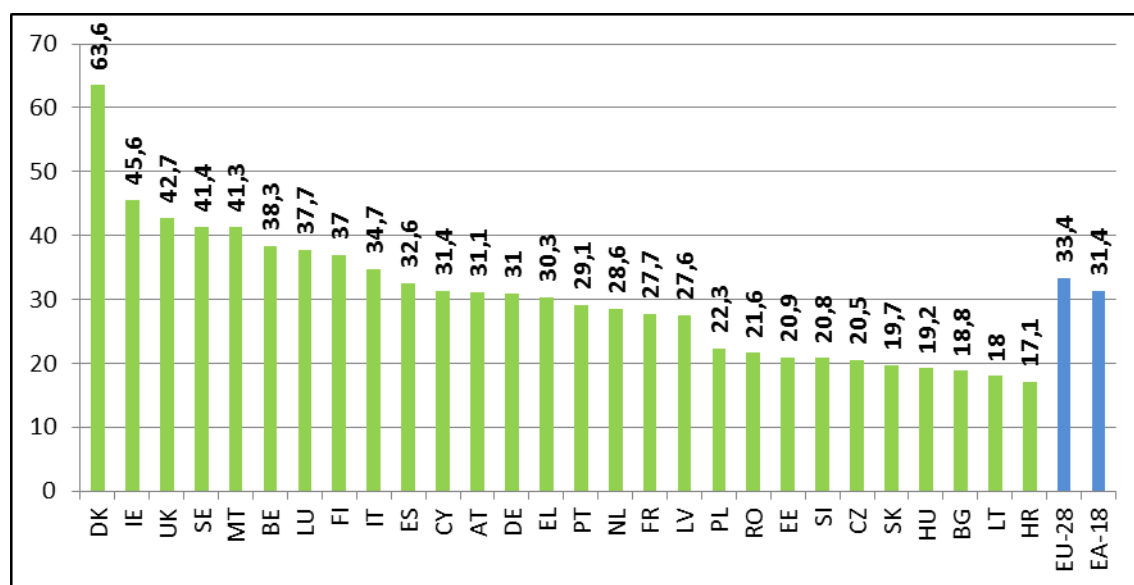
Jak již bylo zmíněno výše, ve sledovaném období 1990 – 2012 se průměrný podíl přímých daní na celkových daňových příjmech pohyboval převážně mezi 33 – 34 %, jak znázorňuje graf výše, jejich trend byl mírně rostoucí. Minimální hodnota byla dosažena v roce 1994, naproti tomu maxima bylo dosaženo v roce 2005.

Poměrně vysoký podíl přímých daní a zároveň nízký podíl příspěvků na sociální zabezpečení panuje v Dánsku, Švédsku a Spojeném království. Tento stav je způsoben rozdílným systémem financování – např. v Dánsku jsou výdaje, které jsou ve většině

ostatních zemí hrazeny z příspěvků na sociální zabezpečení, financovány z obecných daní. Protipólem Dánska jsou pak daňové systémy v Nizozemí, Francii či Německu, kde naopak panuje vysoký podíl příspěvků na sociální zabezpečení a nízký podíl přímých daní.

Podíváme-li se na graf níže, vidíme, že nejnižší podíl přímých daní v roce 2012 je především v zemích, které všechny používají systém rovné daně, jde např. o Slovensko nebo Maďarsko.

Graf 16 Podíl přímých daní na celkových příjmech z daní v roce 2012 (v %, EU-28, EA-18 = vážený průměr)



Zdroj: vlastní konstrukce dle dat z Taxation Trends in the European Union (2014)

Analýza harmonizačního procesu u přímých daní je zaměřena na daně z příjmu korporací, jelikož v oblasti osobních důchodových daní dochází jen k tzv. negativní harmonizaci, daně z příjmů fyzických osob jsou tedy harmonizovány prostřednictvím rozhodnutí Evropského soudního dvora, jehož cílem je respektování komunitárního práva v legislativě jednotlivých členských zemí. (Láchová, 2007)

Jak uvádí Široký (2012), oblasti přímých daní fyzických osob se dotýká zejména problematika usazování, jelikož svoboda pohybu osob zaručuje, že osoby ve stejné situaci musí mít stejné postavení před úřady bez ohledu na státní příslušnost, což může být v rozporu s definováním daňového rezidentství v daném členském státě. Tyto konflikty, kdy by mohlo dojít k diskriminaci založené na státní příslušnosti, jsou v kompetenci Soudního dvora.

3.2.1 Daně z příjmu korporací

Z důvodu podpory fungování vnitřního trhu, jako jednoho z nejdůležitějších cílů Evropské unie, byla u přímých daní pozornost zaměřena především na daň z příjmů korporací, která by mohla způsobit překážky hladké funkce vnitřního trhu. Právě tato daň významně ovlivňuje podnikání v rámci celého jednotného trhu, jelikož kapitál je velmi mobilním faktorem. Z toho důvodu bylo nutné proces odstartovat velmi rychle, aby byla nadále zachována daňová neutralita. Bylo přistoupeno ke stejnému procesu harmonizace jako u nepřímých daní, tedy jako první měla být proveden harmonizace strukturální a poté harmonizace sazeb.

Jednou z prvních směrnic, která v oblasti korporátních daní vznikla, je **směrnice 77/799/EEC** o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, jejímž hlavním cílem bylo zamezit daňovým únikům a vyhýbání daňové povinnosti v prostředí nadnárodních korporací, členské státy mají povinnost mezi sebou vyměňovat určité informace.

V roce 1990 byla přijata Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, jejímž cílem bylo zabránit dvojímu zdanění. Úmluva vymezuje pravidla a zásady postupu, pokud dojde k situaci, kdy by mohlo v souvislosti s převodními cenami ke dvojímu zdanění v různých členských zemích prostřednictvím vzájemné dohody.

V roce 1990 byl Evropskou Komisí sestaven tzv. Rudingerův výbor, jehož cílem byla analýza několika oblastí týkajících se korporátní daně. Jednalo se o zjištění, zda různé korporátní daně opravdu způsobují překážky či distorze na vnitřním trhu (zvláštní ohled byl kladen zejména na investice a konkurenci), zda bariéry mohou být odbourány působením tržních sil nebo je třeba podniknout umělý zásah a jaké opatření bude za účelem odstranění bariér nutné podniknout.

Veškeré výzkumy Rudingerova výboru vedly k jasným závěrům, že napříč korporátním zdaněním mezi členskými zeměmi existují rozdíly jak v daňových sazbách, tak i ve struktuře celého systému, což obojí reálně ovlivňuje chování a rozhodování nadnárodních korporací. To vše pak v důsledku může vést až k deformaci hospodářské soutěže.

Doporučení výboru byla následující:

- existence pouze jediné daně a to daně z příjmu korporací
- sjednocení termínu zaplacení pro všechny členské země
- sjednocená základních pravidel pro určení daňového základu

Komise pak na základě těchto doporučení a podkladů od výboru začala organizovat harmonizační proces. Byl vypracován návrh směrnice o minimální sazbě daně, která měla být 30%, dále pak o maximální sazbě, která měla být 40%. Avšak členské země s návrhy Rudingova výboru nesouhlasily, považovaly je za omezování národní suverenity. (Nerudová, 2014)

Změna nastala až na konci 90. let, kdy došlo k velkému množství mezinárodních akvizic, nárůstu mobility a elektronického obchodu. Byla vypracována studie o zdaňování korporací, jejímž výsledkem bylo několik návrhů harmonizace v oblasti korporátních daní. Evropská komise zvolila jako hlavní cíl implementaci společného konsolidovaného daňového základu daně korporací, jehož výhodami jsou transparentnost, pokles nákladů zdanění, daňová neutralita a předpoklady pro podporu spravedlivé daňové soutěže. Na druhou stranu se opět zvětšují prostory pro daňové arbitráže a dochází k existenci dvou systémů zdaňování. Tento problém by mohlo vyřešit povinné zavedení harmonizovaného základu daně, avšak tato forma harmonizace omezuje národní suverenitu v oblasti daní, proto se tomuto řešení, podobně jako u nepřímých daní, členské státy brání, jelikož si svoji fiskální autonomii chtějí udržet i v tomto směru. (Nerudová, 2014)

V roce 1993 začala platit **směrnice 90/434/EEC**, která se týkala fúzí, touto směrnicí byl zaveden jednotný systém zdanění fúzí, dále jsou zde upraveny pravidla pro převod aktiv, přeshraniční výměna akcií apod. Cílem této směrnice bylo, aby při restrukturalizaci podniků nebylo nutné brát ohled na hranice členských států, aniž by to mělo vliv na daňovou povinnost.

Ve stejném roce vyšla také směrnice upravující zdanění společností působících v mezinárodním měřítku - **směrnice 90/435/EEC** o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, která by měla zamezit dvojímu zdanění tedy, že dceřiná společnost, která sídlí v jiném členském státě, nebude muset zdaňovat příjmy v členské zemi, kde sídlí mateřská společnost.

Směrnice o fúzích byla později upravena za účelem rozšíření působnosti z důvodu zavedení nových právních forem společností - evropské společnosti a evropské družstevní společnosti, novelizace proběhla **směrnicí 2005/19/EC**. Poslední úpravou v oblasti fúzí je pak směrnice z roku 2009 číslo **2009/133/EC**, která kodifikovala původní směrnice.

Původní směrnice 77/799/EEC byla několikrát novelizována, významná novelizace proběhla **směrnicí 2004/56/EC**, která do původní směrnice navíc implementovala možnost souběžných kontrol.

Avšak v roce 2011 bylo rozhodnuto o nahrazení novou směrnicí, která by byla přesněji definována v oblasti správní spolupráce členských států, byla tedy přijata **směrnice 2011/16/EU**. Stanovuje lhůty na poskytnutí údajů, oblasti povinné výměny informací, výměnu informací z vlastního podnětu apod.

V roce 2012 začala platit **směrnice 2010/24/EU** o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. Tato směrnice vymezovala oblast působnosti, pravidla vymáhání pohledávek, informování o pohledávkách. Z důvodu efektivity má být využívána v tomto směru platforma Common Communication Network, která zajišťuje přenosy informací elektronickou formou.

Proces harmonizace přímých daní z hlediska harmonizace sazeb dopadl velice podobně jako nepřímé daně, v současnosti se již neusiluje o harmonizaci daňových sazeb, ale hlavním cílem se stala harmonizace daňových základů, usiluje se o strukturální harmonizaci.

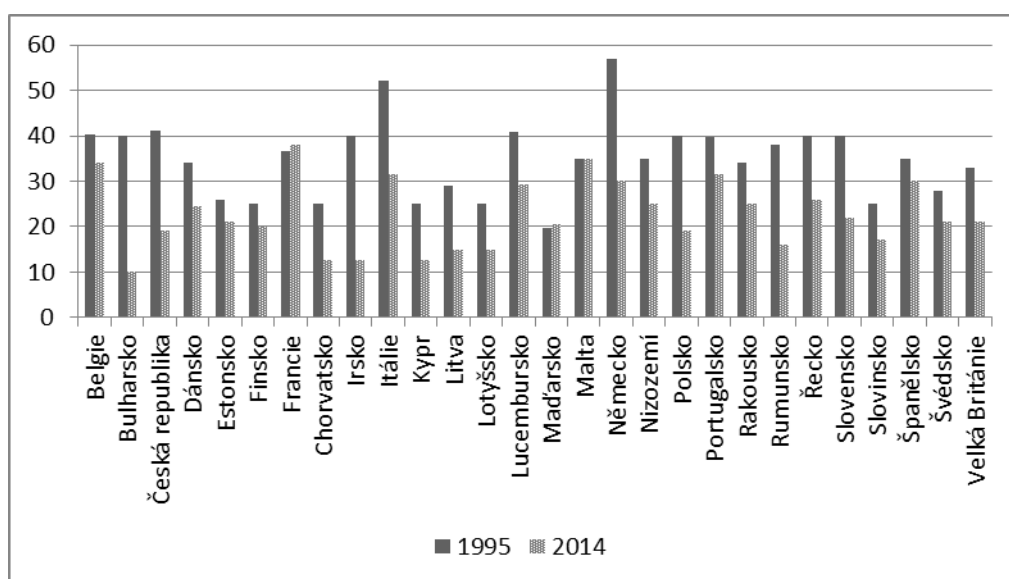
Na začátku 21. století byla proto Komisí zřízena pracovní skupina mající za cíl vytvořit definici společného konsolidovaného základu daně (v angličtině Common Consolidated Corporate Tax Base – zkratka CCCTB). V roce 2011 byl vydán návrh směrnice, jejímž cílem byla tvorba základních principů, účetních postupů a mechanismu, kterým by CCCTB byl rozdělován mezi členské státy. CCCTB je zaměřeno jen na harmonizaci základu daně, ne na účetnictví společností. Systém CCCTB by měl být vhodný nejen pro velké mezinárodní korporace ale také pro menší podniky.

Graf níže porovnává sazby daně z příjmu korporací v letech 1995 a 2014 v jednotlivých členských zemích Evropské unie. Jak je vidět ve většině případů byla

v tomto období daň z příjmu korporací snížena, v Bulharsku a Irsku dokonce několikanásobně, značný pokles proběhl také v Německu a v Itálii. Malta jako jediný stát má v obou sledovaných letech stejnou sazbu a to 35%. Francie je jediný případ, kdy naopak došlo k nárůstu a to o necelá 2%.

Nejvyšší sazby daně z příjmů korporací panují v současnosti ve Francii, Belgii, Portugalsku a na Maltě, naopak nejnižší sazby jsou v Bulharsku, Chorvatsku, Irsku, Litvě a na Kypru.

Graf 17 Srovnání sazeb daně z příjmů korporací v členských zemích EU v roce 1995 a 2014 (v %)

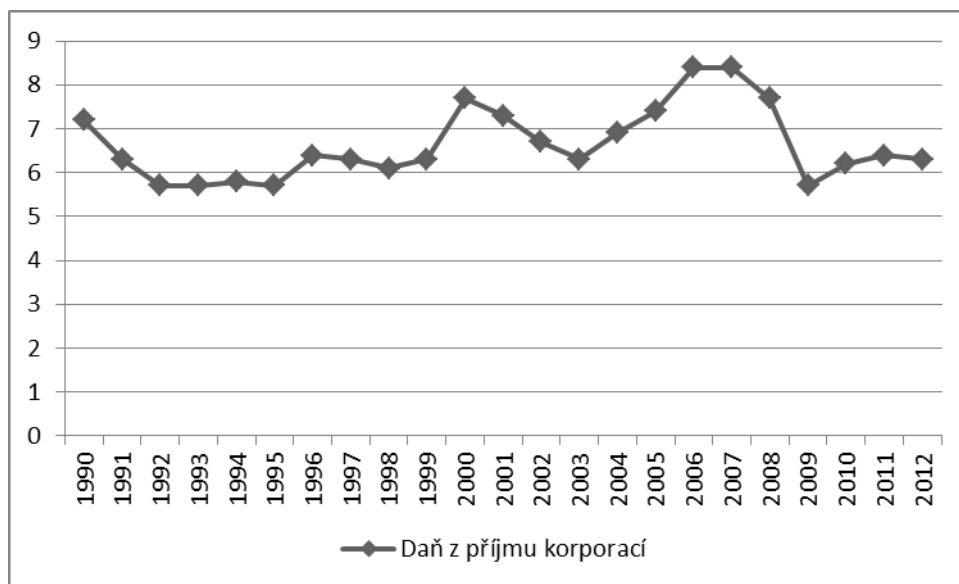


Zdroj: vlastní konstrukce dle dat z Taxation Trends in the European Union (2014)

Na grafu číslo 18 je znázorněn vývoj průměrného podílu daně z příjmu korporací na celkovém daňovém zatížení v zemích Evropské unie od roku 1990 do roku 2012. Z počátku 90. let se podíl nejprve snížil, poté se až do roku 2000 pohyboval v těsné blízkosti 6%, potom došlo k mírnému zvýšení na téměř 8%.

Maximálních hodnot bylo dosaženo v letech těsně předcházejících hospodářské krizi, podíl daní z příjmů korporací na celkových daních překročil hranici 8%, avšak během průběhu krize a v období po ní, podíl korporátních daní klesl na nejnižší hodnotu necelých 6% a poté se vrátil zpět na úroveň 90. let.

Graf 18 Vývoj průměrného podílu daně z příjmu korporací v zemích EU na celkových daních v letech 1990 – 2012 (v %)



Zdroj: Zdroj: vlastní zpracování dle dat z *Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997* (2000, 2002), *Taxation Trends in the European Union* (2014)

3.3. Úspěšnost harmonizačního procesu přímých daní v EU

Z hlediska úspěšnosti z výše zmíněné analýzy vyplývá, že daňová harmonizace u přímých daní byla úspěšná pouze částečně, přiblížení se jednotlivých národních systémů neproběhlo plně, ale pouze na úrovni daňové koordinace.

Co se týče zamezení dvojího zdanění mezi zeměmi, jsou uzavírány bilaterální či multilaterální dohody o zamezení dvojího zdanění. Důraz je kladen na fungující systém vzájemného poskytování daňových informací mezi jednotlivými členskými státy. Priorita je také kladena na oblast společného postupu a boje proti daňovým rážům. Z tohoto hlediska můžeme potvrdit, že kooperace probíhá dostatečně a samostatné národní daňové systémy se podařilo sladit.

Co se však týče sladění přímých daní z hlediska samotného harmonizačního procesu tak, jak byl definován v teoretické části této práce, došlo ke stagnaci a ani v současné době není vyvíjena žádná aktivita.

Dle názoru Širokého (2012) je příčina této situace způsobena tím, že členské státy považují další stupeň harmonizace přímých daní za zásah do národní suverenity, kterou nejsou ochotny obětovat, jejich vlastní daňové systémy jsou stavěny na tradicích a tyto historické vlivy lze změnit a unifikovat jen velmi těžko.

Další příčinou podle Širokého (2012) jsou rozdílné účetní systémy členských zemí. Hlavní rozdíly spatřuje zejména mezi anglosaským účetnictvím a tzv. daňovým účetnictvím, které platí např. v Německu.

Nerudová (2014) spatřuje další příčinu stagnace v tom, že k postupu harmonizace je nutné přijetí směrnice, která ze své podstaty vyžaduje jednomyslné přijetí všemi členskými státy.

4. Analýza dopadů harmonizačního procesu daní na ČR

Se vstupem České republiky do Evropské unie v roce 2004 bylo spojeno mnoho významných změn, tyto změny se samozřejmě týkaly také daňové oblasti, a to jak daní přímých, tak i daní nepřímých. Bylo provedeno mnoho legislativních změn v národním daňovém systému, v mnoha ohledech se Česká republika inspirovala Evropskou unií ještě před svým vlastním vstupem.

Avšak je nutné podotknout, že prováděné změny byly cíleny na konkrétní daně, jelikož český daňový systém byl tomu evropskému svojí hlavní strukturou velmi podobný.

Změny mající vliv na daňovou oblast však nebyly spojené jen s legislativou. Odstranění vnitřních hranic, které bylo širokou veřejností vnímáno jako jeden z největších benefitů vstupu České republiky do Evropské unie, měl vliv na daňové a další rozpočtové příjmy, ale i do jisté míry na příjmovou stránku veřejných rozpočtů (příkladem mohou být propuštění celní a hraniční úředníci, kteří byli státními zaměstnanci, tudíž velká část jejich zajištění či rekvalifikace dopadla v konečném důsledku na stát). (Zahradník, 2003)

Vliv harmonizačního procesu v Evropské unii na daňovou oblast v České republice je rozdělen na několik celků obsahově odpovídajících provedeným analýzám v předchozí kapitole, je tedy zaměřen na daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daň z příjmu korporací.

Co se týče nepřímých daní a systému daně z přidané hodnoty, Česká republika poprvé implementovala systém daně z přidané hodnoty do svého daňového systému zákonem 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty, a to již v roce 1992, tedy ještě dlouho před vstupem do Evropské unie.

Se vstupem České republiky do Evropské unie potom začal platit zákon 235/2004 Sb. Vzhledem k této situaci nezpůsobil samotný vstup do Evropské unie žádné markantní změny v tomto systému, jelikož téměř zcela vyhovoval unijním požadavkům

i v minulosti, Česká republika měla systém dobře zavedený a splňovala i stanovené minimální sazby.

Nejvýznamnější dopad byl z hlediska růstu daňového zatížení, které nastalo s přesunem některých položek, které nebyly v příloze dané směrnice, z kategorie snížené sazby do kategorie základní sazby.

Česká republika podala žádost o přechodné období, kdy by byla stanovena redukováná sazba DPH na telekomunikační služby, tato žádost se však ukázala pro Evropskou unii nepřijatelná, a tak ji Česká republika sama stáhla. Telefonní služby byly tedy dále zdaněny vyšší sazbou. (Zahradník, 2003)

Další změnou bylo stanovení limitu obratu, při jehož překročení musí dojít k povinné registraci plátce DPH. Směrnice 2006/112/EC stanovila pro členské země, které přistoupily po roce 1978, osvobození od daně při vyšším obratu než u původních členských zemí. V případě České republiky byl tento limit stanoven na 35 000 EUR v národní měně při kurzu platném v den přistoupení do Evropské unie, což bylo stanoveno na jeden milion korun.

Druhou částí nepřímých daní, kde došlo k harmonizaci, jsou spotřební daně. V jejich případě byl průběh jejich implementace do Českého daňového systému podobný jako u daně z přidané hodnoty. Systém spotřebních daní byl totiž v České republice zaveden již dlouho před samotným vstupem do Evropské unie. Jejich legislativní úprava byla před vstupem do unie provedena zákonem 353/2003 Sb., ze kterého vyplývalo několik významnějších změn.

Správou daní ze spotřeby byly nově pověřeny celní úřady. Dále došlo za účelem zabránění daňovým únikům k zavedení tzv. daňových skladů, jejichž význam byl spojen s podmíněným osvobozením od daně, jelikož v těchto daňových skladech je zboží pod daňovým dohledem. Tento systém je spojen se značnými administrativními náklady z důvodu vlastní složitosti.

Na poli přímého zdanění došlo se vstupem České republiky do Evropské unie také k několika změnám. Co se týče oblasti korporátních daní, došlo v roce 2004 k přijetí směrnice 90/434/EEC o fúzích. Tato směrnice byla implementována do zákona 586/1992 Sb. Nástupnickým společenstvem tímto krokem plynula možnost převzít např. daňové ztráty, opravné položky nebo rezervy zanikající společnosti, což s sebou neslo určitá daňová zvýhodnění. Zákon 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností

a družstev, který byl přijat v roce 2008, je charakteristický přesnější a obsáhlejší úpravou fúzí.

Další důležitou legislativou mající vliv na Českou republiku v rámci daní z příjmu korporací je směrnice 90/435/EEC o mateřských a dceřiných společnostech, jejíž česká právní úprava začala platit dnem vstupu ČR do EU. Hlavním cílem bylo nadbytečné zdanění, ke kterému docházelo v rámci příjmů plynoucích mezi mateřskými a dceřinými společnostmi. Důsledkem implementace této směrnice tedy došlo k osvobození dividendových příjmů, které získávají mateřské společnosti od dceřiných společností (pouze formy a.s. nebo s.r.o.) a to bez ohledu na jejich rezidenství nebo nerezidentství v České republice.

Dopad na české daňové právo po vstupu do Evropské unie měla také směrnice 2003/49/EC o zdaňování úroků a licenčních poplatků, která v České republice byla implementována do legislativy v rámci zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmu dnem vstupu ČR do EU, ale Česká republika si v této oblasti vyjednala výjimku, a proto k nabytí účinnosti došlo až v roce 2011. Cílem přijetí této směrnice bylo především daňové osvobození úroků z půjček, dluhopisů atd., které vznikly v zahraničí a plynou do jiné členské země.

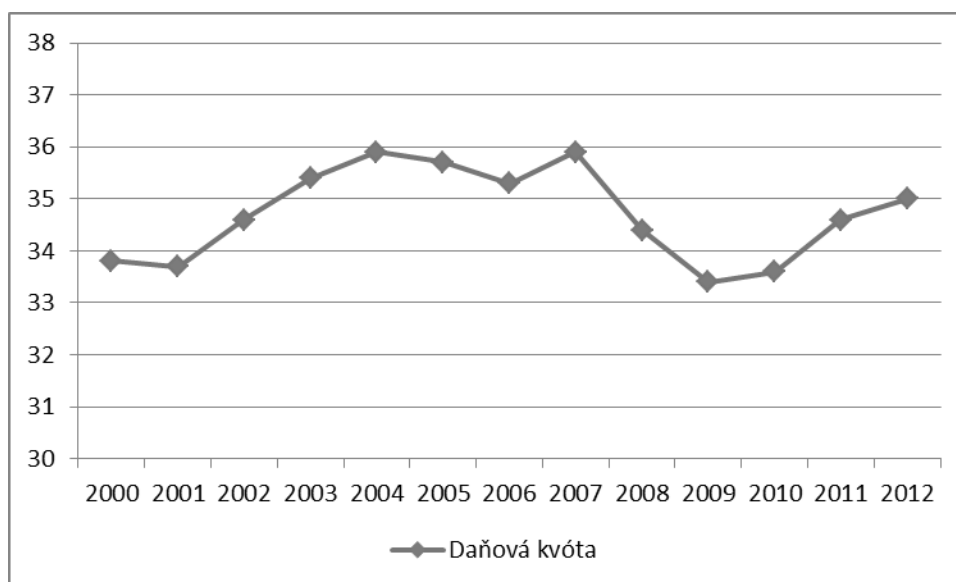
Z hlediska daní z příjmů a to jak právnických, tak i fyzických osob se po vstupu České republiky do Evropské unie neděly téměř žádné změny postihující obě skupiny daní. Výjimkou je dopad směrnice 2003/48/EC o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru, která je zaměřena na zdanění úroků a jejímž hlavním cílem je zajistit poskytování informací mezi členskými státy tak, aby nedocházelo v tomto směru k daňovým únikům. Do české legislativy byla tato směrnice implementována na začátku roku 2004, kdy přišel v účinnost zákon 438/2003 Sb. o daních z příjmů.

Po vstupu České republiky do Evropské unie došlo v daňové oblasti především k legislativním změnám, avšak daňové zatížení českého obyvatelstva se významně nezměnilo. To znázorňuje graf níže zachycující vývoj daňové kvóty v České republice od roku 2000 do roku 2012.

Daňová kvóta v České republice stoupala v období těsně před vstupem do Evropské unie, v roce 2004 bylo dosaženo maximální hodnoty daňové kóty ve sledovaném období, které se znovu opakovalo v roce 2007.

Největší pokles daňové kóty v České republice proběhl v nedávných letech a to od roku 2008, kdy byl pokles nejmarkantnější, minimální hodnoty dosáhla daňová kvóta v roce 2009 (33,4%), což mělo svou příčinu také v celosvětové hospodářské krizi. Po tomto období se daňová kvóta začala opět zvedat.

Graf 19 Vývoj daňové kvóty v České republice v letech 2000 – 2012 (v %)



Zdroj: vlastní zpracování dle dat Eurostatu

Závěr

Daňová konkurence a daňová harmonizace jakožto aktuální témata jsou v současnosti nezdědka předmětem mnoha diskuzí, ať již ze strany ekonomů nebo politických představitelů, jelikož ani jedna z těchto skupin není v názorech na tuto problematiku jednotná.

Situace se nejvíce vyhroutil s postupující globalizací, kdy se daňová konkurence rozšířila nejmarkantněji. Důsledkem pak byla rostoucí snaha o koordinaci národních a mezinárodních pravidel za účelem omezení daňových úniků. V této oblasti jsou nejvíce aktivní různá mezinárodní integrační seskupení, např. OECD nebo Evropská unie, na kterou je tato práce zaměřena.

Hlavním cílem diplomové práce bylo vytvořit komplexní pohled na problematiku daňové harmonizace v zemích Evropské unie a na základě provedených analýz zodpovědět otázku, zda tento harmonizační proces v oblasti daní proběhl úspěšně nebo neúspěšně a do jaké míry. Za účelem dosažení vytyčeného cíle a zodpovězení dané otázky bylo třeba téma daňové harmonizace v zemích Evropské unie rozdělit na několik menších celků.

První z nich je obsažen v teoretické části práce a týká se především daňové teorie, na které jsou navazující analytické části práce postaveny. Je definována oblast daní, jejich funkce a klasifikace, která je použita jako základ pro rozdělení jednotlivých analýz. V této části jsou také postihnuty faktory ovlivňující tradiční daňové systémy a jejich změna způsobená globalizací, která vyústila v moderní daňové systémy pohybující se v mezinárodním prostředí daňové konkurence, koordinace a také harmonizace.

Druhá kapitola práce je věnována daňové politice v rámci Evropské unie, jsou zde vymezeny nejen její oblasti a cíle, ale především právní rámec týkající se daňové oblasti a jeho vývoj. Důraz je kladen především na počáteční vymezení daňové politiky a nejvýznamnější dokumenty přijaté v této oblasti.

Stěžejní analytická část práce je zaměřena na analýzu harmonizačního procesu daní, který dosud v rámci Evropské unie proběhl. Pozornost je zaměřena především na období od roku 1990 až do současnosti.

Analýza je rozdělena z hlediska klasifikace daní podle vazby na důchod poplatníka, která byla uvedena v první kapitole, dělení je tedy na analýzu harmonizace daní přímých a analýzu harmonizace daní nepřímých.

První část třetí kapitoly je zaměřena na analýzu harmonizace nepřímých daní, zde je analýza rozdělena na dva bloky, kterými jsou daň z přidané hodnoty a spotřební daně (z energetických produktů, elektřiny, alkoholických nápojů a tabákových produktů). U obou skupin daní je zkoumána jak harmonizace strukturální, tak i harmonizace samotných daňových sazeb a jejich postupný vývoj.

Strukturální harmonizace nepřímých daní je analyzována z hlediska legislativních kroků podniknutých ze strany Evropské unie k zajištění sblížení národní legislativy členských států. Je tedy založena především na analýze směrnic týkajících se analyzované skupiny daní, které byly vydány Radou.

Co se týče strukturální harmonizace daně z přidané hodnoty, na základě provedené analýzy můžeme jednoznačně prohlásit, že tento proces proběhl úspěšně. Na začátku harmonizačního procesu neměla drtivá většina členských států vůbec zavedený systém daně z přidané hodnoty, ale převládal systém kaskádovité daně z obratu, jejíž největší nevýhodou byla duplicitnost neboli vícenásobné částečné zdanění. Tento systém přispíval k deformaci tržního prostředí, jeho vliv na jednotný vnitřní trh byl negativní a to z toho důvodu, že čím delší byl výrobní řetězec, tím vyšší bylo i konečné zdanění.

Implementací směrnice 67/227/EEC byl systém DPH zaveden ve všech členských zemích. Zpočátku byl však systém napříč členskými státy neporovnatelný, každá země uplatňovala značné množství výjimek v rámci celého systému DPH. Implementací dalších směrnic se ale podařilo vytvořit z roztržitých národních systémů jednotnou strukturu napříč všemi členskými státy. Za nejvýznamnější posun považuji přijetí směrnice 77/388/EEC, která stanovila jasná pravidla sblížení systému DPH napříč členskými zeměmi, což vedlo k jejich významnému harmonizování.

Na druhou stranu nebyl dodržen původní cíl harmonizace nepřímých daní, kterým byla harmonizace daňových sazeb. K úplné harmonizaci nedošlo z několika důvodů. Harmonizace daňových sazeb je totiž členskými zeměmi považována za zásah do národní autonomie, které se nechtějí vzdát.

Komise také není ochotná právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních legislativ, dalším důvodem je to, že v zemích kde nepřímé daně tvoří významnou část příjmů, by došlo k ohrožení veřejných rozpočtů. Na základě těchto argumentů bylo přistoupeno v oblasti daňových sazeb k daňové aproximaci, kdy byly stanoveny minimální sazby daní a omezen počet snížených sazeb.

Celkově bych proto harmonizaci systému daně z přidané hodnoty na základě provedené analýzy označila za úspěšný vzhledem k úspěšné plné strukturální harmonizaci a alespoň částečnému sjednocení v oblasti daňových sazeb.

Podobného výsledku bylo dosaženo taktéž u spotřebních daní, došlo ke sjednocení struktury, ale harmonizace sazeb se ukázala jako nereálná, došlo tedy pouze ke stanovení minimálních sazeb spotřebních daní. Naopak daňová koordinace v oblasti spotřebních daní funguje a to zejména v otázkách potřebné administrativy a předávání informací mezi členskými státy.

Druhá polovina analytické části práce se věnuje daňové harmonizaci přímých daní, jejichž analýza je zaměřena především na daně z příjmu korporací, jelikož daně z příjmu fyzických osob žádnou významnou harmonizací neprošly a tento proces u nich stagnuje.

Analýza se zaměřila na právní rámec, kterým jsou daně z příjmu korporací vymezeny, a jeho vývoj, dále pak také na postupný vývoj sazeb daní z příjmu korporací v jednotlivých členských zemích, kde byl od roku 1990 zaznamenán jejich významný pokles u drtivé většiny členských zemí.

Z hlediska strukturální harmonizace zde nedošlo k tak markantním změnám jako u daně z přidané hodnoty, jelikož členské země již na počátku harmonizačního procesu uplatňovaly velmi podobné systémy. V současnosti se neusiluje o harmonizaci daňových sazeb, ale hlavním cílem se stala harmonizace daňových základů, která by rozšířila oblast strukturální harmonizace.

Co se týče zamezení dvojího zdanění korporací mezi zeměmi, jsou uzavírány bilaterální či multilaterální dohody o zamezení dvojího zdanění. Důraz je kladen na fungující systém vzájemného poskytování daňových informací mezi jednotlivými členskými státy. Priorita je také kladena na oblast společného postupu a boje proti daňovým rájům. Z tohoto hlediska můžeme potvrdit, že kooperace probíhá dostatečně a samostatné národní daňové systémy se podařilo sladit.

Závěr diplomové práce je zaměřen na Českou republiku. Cílem bylo identifikovat dopady evropského harmonizačního procesu daní na daňovou politiku a daňový systém v České republice po roce 2004, kdy došlo k jejímu vstupu do Evropské unie.

Za nejvýznamnější změny bych označila množství legislativních změn vyplývajících z evropských směrnic, ke kterým se vstupem do Evropské unie došlo, jelikož analýza nepotvrdila významnou změnu struktury daňového mixu v České republice ani zásadní vliv na daňové zatížení obyvatelstva.

Zdroje

- EUROPEAN COMMISSION: Tax Policy in the European Union, Series: Europe on the move, Luxembourg, Office for Official Publications of the European Communities, 2000, 38 str., ISBN 92-828-8734-0
- HALL, Robert Ernest, RABUSHKA, Alvin: The Flat Tax, 2. vydání, Stanford, CA: Hoover Institution Press 2007, 228 str., citace 29. 6. 2015, dostupné na: <http://site.ebrary.com/lib/vsep/Doc?id=10745327>
- HAMAEEKERS, Hubert: Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC, European Taxation 1993, str. 25- 27
- KUBÁTOVÁ, Květa: Daňová teorie a politika, 5. vydání, Praha, Wolters Kluwer 2010, 276 str., ISBN 978-7357-574-8
- KUBÁTOVÁ, Květa: Daňová teorie – úvod do problematiky, 2. vydání, Praha, ASPI 2009, 120 str., ISBN 978-80-7357-423-9
- KUBÁTOVÁ, Květa: Harmonizace daní v Evropské unii, Daně, Praha, ORAC 1998, č. 7-8, str. 2-7
- LÁCHOVÁ, Lenka: Daňové systémy v globálním světě, 1. vydání, Praha, ASPI 2007, 272 str., ISBN 978-80-7357-320-1
- Lisabonská smlouva: konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie. 2. vydání, Praha, Úřad vlády České republiky, Odbor informování o evropských záležitostech 2009, 539 str., ISBN 978-80-7440-017-9
- MACH, Petr: Daňová konkurence musí být zachována, publikováno 13. 1. 2004, citace 30. 6. 2015, dostupné na: <http://www.petrmach.cz/clanky/danova-konkurence-musi-byt-zachovana>
- MITCHELL, Daniel J.: The Economics of Tax Competition - Harmonization vs. Liberalization, Briefing Paper, The Adam Smith Institute 2009, citace 29. 6. 2015, dostupné na: <http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/tax-competition.pdf>

- MITCHELL, J.: The Global Tax Police: Europe's Tax Harmonization is a Smokescreen to Raise Taxes, Capitalism Magazine 2002, str. 1- 5
- MUSGRAVE, Peggy B.: Merits and Demerits of Fiscal Competition, Public Finance with Several Levels of Government, Foundation Journal Public Finance, Brussels, 1991, str. 281- 297
- NERUDOVÁ, Danuše: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 4. vydání, Praha, Wolters Kluwer 2014, 336 str., ISBN 978-80-7478-626-6
- SALIN, Pascal: Ekonomická harmonizace, Praha, Liberální institut 2003, 214 str., ISBN 80-86389-26-X
- Smlouva o založení Evropského společenství: úplné znění, Praha, Victoria Publishing 1994, 243 str., ISBN 80-85865-02-5
- Structures of the taxation systems in the European Union 1970-1997, 2000 Edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2000, 247 str., citace 10. 7. 2015, dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm
- Structures of the taxation systems in the European Union 1995-2001, 2002 Edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2002, 139 str., citace 10. 7. 2015, dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/article_5171_en.htm
- ŠIROKÝ, Jan: Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU + Chorvatska, legislativní zásady daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, 5. vydání, Praha, Linde 2012, 400 str., ISBN 978-80-7201-881-9
- ŠIROKÝ, Jan a kol.: Daňové teorie – s praktickou aplikací, 2. vydání, Praha, C. H. Beck 2008, 301 str., ISBN 978-80-7400-005-8
- ŠIROKÝ, Jan: Základy daňové teorie s praktickými příklady, 1. vydání, Praha, Wolters Kluwer, 128 str., ISBN 978-80-7478-785-0
- Taxation Trends in the European Union, 2012 Edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2012, 274 str., ISSN 1831-8789, citace 5. 7. 2015,

dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf

- Taxation Trends in the European Union, 2014 Edition, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014, 314 str., ISSN 1831-8789, citace 1. 7. 2015, dostupné na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf
- Zahradník, Petr: Vstup do Evropské unie – přínosy a náklady konvergence, 1. vydání, Praha, C. H. Beck 2003, 359 str., ISBN 80-7179-472-4

Legislativní zdroje

Směrnice 67/227/EEC

Směrnice 72/464/EEC

Směrnice 77/388/EEC

Směrnice 77/799/EEC

Směrnice 79/32/EEC

Směrnice 90/434/EEC

Směrnice 90/435/EEC

Směrnice 91/860/EC

Směrnice 92/12/EEC

Směrnice 92/77/EC

Směrnice 92/79/EEC

Směrnice 92/80/EE

Směrnice 92/81/EEC

Směrnice 92/83/EC

Směrnice 92/84/EEC

Směrnice 95/59/EC

Směrnice 2002/10/EC

Směrnice 2003/96/EC

Směrnice 2004/56/EC

Směrnice 2004/74/EC
Směrnice 2004/75/EC
Směrnice 2005/19/EC
Směrnice 2006/112/EC
Směrnice 2007/75/EC
Směrnice 2008/8/EC
Směrnice 2008/9/EC
Směrnice 2008/117/EC
Směrnice 2008/118/EC
Směrnice 2009/133/EC
Směrnice 2010/12/EU
Směrnice 2010/23/EU
Směrnice 2010/24/EU
Směrnice 2010/45/EU
Směrnice 2011/16/EU
Směrnice 2011/64/EU
Směrnice 2013/42/EU

Seznam grafů

Graf 1 Třídění daní podle vazby na důchod poplatníka.....	6
Graf 2 Stupně mezinárodní daňové spolupráce	14
Graf 3 Fáze harmonizace daně.....	16
Graf 4 Možnosti harmonizace daní.....	17
Graf 5 Struktura práva v Evropské unii	28
Graf 6 Vývoj průměrné daňové kvóty v letech 1990 – 2012 (v % HDP).....	30
Graf 7 Srovnání daňové kvóty v roce 2005 a 2012 (v % HDP)	31
Graf 8 Vývoj podílů přímých a nepřímých daní a příspěvků na sociální zabezpečení na celkových daních v letech 1990 – 2012 (v %, průměr EU).....	32
Graf 9 Podíly přímých a nepřímých daní a příspěvků na sociální zabezpečení na celkových daních v roce 2012	33
Graf 10 Vývoj podílu nepřímých daní na celkových daních v letech 1990 – 2012 (v %, průměr EU-27).....	35
Graf 11 Podíl nepřímých daní na celkových daních v roce 2012 (v %, EU-28, EA-18 = vážený průměr)	36
Graf 12 Vývoj průměrné základní sazby DPH v letech 1992 – 2013 (v %, aritmetický průměr členských zemí EU)	41
Graf 13 Vývoj průměrného podílu spotřebních daní na celkových daních v zemích EU v letech 1990 – 2013 (v %).....	44
Graf 14 Srovnání sazeb bezolovnatého benzínu v členských zemích v roce 2014 (v EUR/1000L).....	47
Graf 15 Vývoj podílu přímých daní na celkových příjmech z daní v letech 1990 – 2012 (v %, průměr EU).....	51
Graf 16 Podíl přímých daní na celkových příjmech z daní v roce 2012 (v %, EU-28, EA-18 = vážený průměr)	52
Graf 17 Srovnání sazeb daně z příjmů korporací v členských zemích EU v roce 1995 a 2014 (v %)	56

Graf 18 Vývoj průměrného podílu daně z příjmu korporací v zemích EU na celkových daních v letech 1990 – 2012 (v %)	57
Graf 19 Vývoj daňové kvóty v České republice v letech 2000 – 2012 (v %)	62

Seznam tabulek

Tabulka 1 Podmínky vzniku tradičních a současných daňových systémů	8
Tabulka 2 Pozitivní a negativní dopady daňové konkurence	12
Tabulka 3 Pozitivní a negativní dopady daňové harmonizace	20
Tabulka 4 Lisabonská smlouva – články týkající se daní v kapitole č. 2	26
Tabulka 5 Lisabonská smlouva – články týkající se daní v kapitole č. 3	27
Tabulka 6 Zavedení systému DPH a sazby v roce zavedení DPH (v %)	40
Tabulka 7 Základní a snížené sazby DPH v členských státech EU v roce 2013 (v %) ..	42
Tabulka 8 Minimální sazby daně z pohonných hmot a paliv	46

Seznam zkratek

BE Belgie	BG Bulharsko
CZ Česká republika	DK Dánsko
DE Německo	EE Estonsko
IE Irsko	EL Řecko
ES Španělsko	FR Francie
HR Chorvatsko	IT Itálie
CY Kypr	LV Lotyšsko
LT Litva	LU Lucembursko
HU Maďarsko	MT Malta
NL Nizozemí	AT Rakousko
PL Polsko	PT Portugalsko

RO Rumunsko

SI Slovinsko

SK Slovensko

FI Finsko

SE Švédsko

UK Spojené království

EU-27 Evropská unie (BE, BG, CZ, DK, DE, EE, IE, EL, ES, FR, IT, CY, LV, LT, LU, HU, MT, NL, AT, PL, PT, RO, SI, SK, FI, SE, UK)

EA-17 Eurozóna (BE, DE, IE, EE, EL, ES, FR, IT, CY, LU, MT, NL, AT, PT, SI, SK, FI)

EU-28 Evropská unie (BE, BG, CZ, DK, DE, EE, IE, EL, ES, FR, HR, IT, CY, LV, LT, LU, HU, MT, NL, AT, PL, PT, RO, SI, SK, FI, SE, UK)

EA-18 Eurozóna (BE, DE, IE, EE, EL, ES, FR, IT, CY, LV, LU, MT, NL, AT, PT, SI, SK, FI)

Přílohy

Příloha č. 1: Vývoj podílů přímých a nepřímých daní a plateb na sociální zabezpečení na celkovém daňovém zatížení v letech 1990 – 2012 (v %, průměr EU)

	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Nepřímé daně	32,6	32,3	31,9	32,1	32,8	33,3	32,9	33,1	34,3	34,5	34,2	34,0
Přímé daně	33,1	32,8	32,8	31,9	31,2	31,4	31,8	32,5	33,4	33,7	34,5	34,3
Příspěvky na soc. zabezp.	34,3	34,9	35,2	36,0	36,0	35,2	35,2	34,4	32,3	31,8	31,4	31,6

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Nepřímé daně	34,0	34,1	34,2	34,6	34,5	34,3	34,2	33,3	33,7	34,5	34,6	34,5
Přímé daně	34,3	34,4	34,3	33,2	33,7	34,6	35,1	35,1	33,2	32,8	33,1	33,4
Příspěvky na soc. zabezp.	31,6	31,6	31,5	32,5	32,0	31,1	31,0	31,1	33,5	33,0	32,6	32,4

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Structures of the taxation systems in the European Union (2000, 2002), Taxation Trends in the European Union (2014)

Příloha č. 2: Vývoj snížených sazeb DPH v jednotlivých členských zemích 1992 - 2002

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Belgie	1/6/12	1/6/12	1/6/12	1/6/12	1/6/12	1/6/12	1/6/12	1/6/12	6/12	6/12	6/12
Bulharsko	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Česká republika	-	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Dánsko	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Estonsko	-	-	-	-	-	-	-	-	5	5	5
Finsko	12/5	12/5	12/5	17/12/6	17/12/6	17/12/6	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17
Francie	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5
Chorvatsko	-	-	-	-	-	-	-	0	0	0	0
Irsko	2,7/12,5	2,5/12,5	2,5/12,5	2,5/12,5	2,8/12,5	3,3/12,5	3,6/12,5	12,5 (4)	12,5 (4,2)	12,5 (4,3)	12,5 (4,3)
Itálie	4/9/12	4/9	4/9	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10
Kypr	-	-	-	-	-	-	-	-	5	5	5
Litva	-	-	9	9	9	-	-	-	5	5/9	5/9
Lotyšsko	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lucembursko	3/6	3/6	3/6	3/6	3/6	3/6	3/6	3/6	3/6	6/12 (3)	6/12 (3)
Maďarsko	6	10	10	12	12	12	12	12	12 (0)	12 (0)	12 (0)
Malta	-	-	-	5	5	5	5	5	5	5	5
Německo	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Nizozemí	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Polsko	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7 (3)	7 (3)
Portugalsko	5	5	5	5	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12
Rakousko	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Rumunsko	-	-	-	9	9	9	11	11	-		
Řecko	4/8	4/8	4/8	4/8	4/8	4/8	4/8	4/8	4/8	4/8	4/8
Slovensko	5	6	6	6	6	6	6	10	10	10	10
Slovinsko	-	-	-	-	-	-	-	8	8	8	8,5
Španělsko	6	3/6	3/6	4/7	4/7	4/7	4/7	4/7	4/7	4/7	4/7
Švédsko	18	18	12/21	12/21	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Velká Británie	-	-	-	8	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Structures of the taxation systems in the European Union (2000, 2002)

Příloha č. 3: Vývoj snížených sazeb DPH v jednotlivých členských zemích 2003 - 2014

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Belgie	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Bulharsko	-	-	-	-	7	7	7	7	9	9	9	9
Česká republika	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15	15
Dánsko	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Estonsko	5	5	5	5	5	5	9	9	9	9	9	9
Finsko	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	8/17	9/13	9/13	9/13	10/14	10/14
Francie	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	2,1/5,5	5,5/7 (2.1)	5,5/7 (2.1)	5,5/10 (2.1)
Chorvatsko	0	0	0	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	10 (0)	5/10	5/13
Irsko	13.5 (4.3)	13.5 (4.4)	13.5 (4.8)	13.5 (4.8)	13.5 (4.8)	13.5 (4.8)	13.5 (4.8)	13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)	9/13.5 (4.8)
Itálie	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	4/10	10 (4)	4/10
Kypr	5	5	5	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/8	5/9
Litva	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Lotyšsko	9	5	5	5	5	5	10	10	12	12	12	12
Lucembursko	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)	6/12 (3)
Maďarsko	12 (0)	5/15	5/15	5/15	5	5	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18	5/18
Malta	5	5	5	5	5	5	5	5	5/7	5/7	5/7	5/7
Německo	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7
Nizozemí	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6
Polsko	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	7 (3)	5/8	5/8	5/8	5/8
Portugalsko	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	5/12	6/13	6/13	6/13	6/13	6/13
Rakousko	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Rumunsko		9	9	9	9	9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9	5/9
Řecko	4/8	4/8	9 (4.5)	9 (4.5)	9 (4.5)	9 (4.5)	9 (4.5)	5.15/11	6.5/13	6.5/13	6.5/13	6.5/13
Slovensko	14	-	-	-	10	10	10	6/10	10	10	10	10
Slovinsko	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	9,5	9,5
Španělsko	4/7	4/7	4/7	4/7	4/7	4/7	7 (4)	8 (4)	8 (4)	8 (4)	10 (4)	10 (4)
Švédsko	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12	6/12
Velká Británie	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Taxation Trends in the European Union (2014)

Příloha č. 4: Vývoj základních sazeb DPH v jednotlivých členských zemích od roku 1992

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Belgie	19,5	19,5	20,5	20,5	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21	21
Bulharsko		18	18	18	22	22	22	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Česká republika		23	23	22	22	22	22	22	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21
Dánsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Estonsko	10	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	20	20	20	20
Finsko	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	24
Francie	18,6	18,6	18,6	20,6	20,6	20,6	20,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Chorvatsko							22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	25	25	25	25
Irsko	21	21	21	21	21	21	21	21	21	20	21	21	21	21	21	21	21,5	21	21	21	23	23
Itálie	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	21	22	22
Kypr	5	8	8	8	8	8	8	8	10	10	13	15	15	15	15	15	15	15	15	15	17	18
Litva			18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	19	21	21	21
Lotyšsko				18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	21	21	22	22	21
Lucembursko	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Maďarsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	20	20	20	25	25	25	25	27
Malta				15	15	15	15	15	15	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Německo	14	15	15	15	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19
Nizozemí	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	21	21
Polsko	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23
Portugalsko	16	16	16	17	17	17	17	17	17	17	19	19	19	21	21	21	20	20	21	23	23	23
Rakousko	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
Rumunsko	18	18	18	18	18	18	22	22	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	24	24	24	24
Řecko	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	19	19	19	19	19	21	23	23	23
Slovensko	23	25	25	25	23	23	23	23	23	23	23	20	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20
Slovinsko								19	19	19	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	22
Španělsko	13	15	15	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	18	18	21	21
Švédsko	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Velká Británie	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15	15	17,5	20	20	20
Aritmetický průměr	18,3	19,2	19,2	19,8	19,2	19,2	19,5	19,4	19,3	19,4	19,6	19,6	19,5	19,6	19,5	19,5	19,5	19,8	20,5	20,9	21,3	21,5

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z *Structures of the taxation systems in the European Union (2000, 2002)*, *Taxation Trends in the European Union (2014)*

Příloha č. 5: Minimální sazby daně z pohonných hmot pro průmyslové a komerční použití

	Daňový základ	Minimální sazba od 2004
LPG	1000 litrů	41 EUR
Nafta	1000 litrů	21 EUR
Petrolej	1000 litrů	21 EUR
Zamní plyn	1 gigajoul	0,3 EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle dat ze směrnice 2003/96/EC

Příloha č. 6: Minimální sazby daně z paliv pro topné účely a elektrická energie

	Daňový základ	Minimální sazba pro obchodní účely	Minimální sazba pro neobchodní účely
Elektrická energie	MWh	0,5 EUR	1 EUR
LPG	1000 litrů	0 EUR	0 EUR
Nafta	1000 litrů	21 EUR	21 EUR
Petrolej	1000 litrů	0 EUR	0 EUR
Topný olej	1000 kg	15 EUR	15 EUR
Uhlí a koks	1 gigajoul	0,15 EUR	0,30 EUR
Zemní plyn	1 gigajoul	0,15 EUR	0,30 EUR

Zdroj: vlastní zpracování dle dat ze směrnice 2003/96/EC

Příloha č. 7: Srovnání sazeb daní z pohonných hmot napříč členskými státy v roce 2014

	Benzín olovnatý	Benzín bezolovnatý	Nafta	Petrolej	LPG	Zemní plyn
	EUR/1000 L	EUR/1000 L	EUR/1000 L	EUR/1000 L	EUR/1000 L	EUR/GJ
Belgie	637,67	613,57	442,69	626,88	0	0
Bulharsko	424,38	363,02	329,79	329,79	173,83	0,43
Česká republika	534,57	500,64	426,95	426,95	153,35	0,37
Dánsko	700,57	602,56	451,45	451,45	506,29	11,17
Estonsko	422,77	422,77	392,92	330,1	125,26	0
Finsko	-	672,9	496,6	731	0	3,18
Francie	639,6	606,9	428,4	416,9	197,6	0
Chorvatsko	538,35	454,32	349,27	349,29	13,13	0
Irsko	587,71	587,71	479,02	479,02	176,36	0
Itálie	728,4	728,4	617,4	337,49	267,77	0,09
Kypr	421	479	450	450	125	2,6
Litva	455,32	411,21	332,95	332,95	161	2,67
Lotyšsko	579,24	434,43	330,17	330,17	304,1	6,55
Lucembursko	516,66	464,58	338,35	330	101,64	0
Maďarsko	459,56	416,46	383,54	419,5	323,57	0
Malta	628,18	509,38	422,4	422,4	0	0
Německo	721	669,8	485,7	654,5	180,32	3,86
Nizozemí	845,51	759,24	477,76	477,76	322,17	5,39
Polsko	587	394,54	344,74	430,65	196,05	2,61
Portugalsko	719	585,95	369,41	337,59	230,88	2,84
Rakousko	554	482	397	397	261	1,66
Rumunsko	448,6	382,99	351,9	400,37	136,61	2,77
Řecko	681	670	330	330	330	0
Slovensko	550,52	550,52	386,4	481,31	182	2,6
Slovinsko	421,61	548,72	442,32	330	125	1,33
Španělsko	457,79	424,69	331	330	57,47	1,15
Švédsko	741,35	451,76	561,46	561,46	301,06	5,36
Velká Británie	787,22	674,15	674,15	674,15	376,72	6,59

Zdroj: vlastní zpracování dle dat Evropské Komise