

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

FAKULTA SOCIÁLNÍCH VĚD

Institut mezinárodních studií

Bakalářská práce

2016

Bc. Barbora Flídrová

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

FAKULTA SOCIÁLNÍCH VĚD

Institut mezinárodních studií

Bc. Barbora Flídrová

**Daňová harmonizace v EU a její aplikace na
Českou republiku a Velkou Británii**

Bakalářská práce

Praha 2016

Autor práce: **Bc. Barbora Flídrová**

Vedoucí práce: **Mgr. Jan Váška**

Rok obhajoby: 2016

Bibliografický záznam

FLÍDROVÁ, Barbora. *Daňová harmonizace v EU a její aplikace na Českou republiku a Velkou Británii*. Praha, 2016. 39 s. Bakalářská práce (Bc.) Univerzita Karlova, Fakulta sociálních věd, Institut mezinárodních studií. Katedra evropských studií. Vedoucí bakalářské práce Mgr. Jan Váška.

Abstrakt

Bakalářská práce hledá odpověď na výzkumnou otázku, zda díky harmonizaci dochází ke sblížení daňových soustav České republiky a Velké Británie a zda vybrané státy harmonizační směrnice plně respektují. V první části jsou podrobně vysvětleny klíčové pojmy, historie daňové harmonizace v Evropské unii, ekonomický pohled na daňovou harmonizaci, současná podoba daňové harmonizace a očekávaný budoucí vývoj. Analýza se zaměřuje především na tyto instrumenty daňové politiky: daň z přidané hodnoty, daně spotřební a korporátní daně. Druhá část se zabývá aplikací daňové harmonizace na Českou republiku a Velkou Británii. Jsou předloženy konkrétní příklady, jak se daňová harmonizace odráží v daňových soustavách těchto států, a statistiky daňových sazeb, na základě kterých lze dobře srovnat vývoj daňové politiky obou států. V diskuzi pak dochází k syntéze poznatků uvedených v první i druhé části a je tak možné zodpovědět výzkumnou otázku.

Klíčová slova

Daně, daňová harmonizace, Evropská unie, Česká republika, Velká Británie.

Rozsah práce: 66 219 znaků

Abstract

This bachelor thesis is in search of an answer to a research question whether the Czech Republic's and Great Britain's tax systems are converging and whether these states fully respect harmonisation directives. Key words, history of tax harmonisation in the European Union, tax harmonisation from the economic point of view, current situation and expected future progress are explained in detail in the first part of the thesis. Analysis is mostly focused on the following instruments of taxation policy: value added tax, excise taxes and corporate taxes. The second part speaks about tax harmonisation application in both the Czech Republic and Great Britain. Specific examples on how tax harmonisation is reflected in tax systems of both states are proposed, as well as tax rate statistics, which enabled me to compare tax policies development of both states very well. Then a synthesis of findings mentioned both in the first and second part can be made and the research question can be answered.

Keywords

Taxes, tax harmonisation, European Union, Czech Republic, Great Britain.

Prohlášení

1. Prohlašuji, že jsem předkládanou práci zpracovala samostatně a použila jen uvedené prameny a literaturu.
2. Prohlašuji, že práce nebyla využita k získání jiného titulu.
3. Souhlasím s tím, aby práce byla zpřístupněna pro studijní a výzkumné účely.

V Praze dne 3. 1. 2016

Barbora Flídrová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala panu Mgr. Janu Váškovi za jeho čas a trpělivost při vedení této práce a panu doc. PhDr. Jiřímu Vykoukalovi, CSc. za jeho vstřícný přístup v průběhu celého studia.

Institut mezinárodních studií

Projekt bakalářské práce

PROJEKT BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Jméno:

Barbora Flídrová

E-mail:

Bara.Flidrova@seznam.cz

Semestr:

1.

Akademický rok:

2014/2015

Název práce:

Daňová harmonizace v EU a její aplikace na Českou republiku a Velkou Británii

Předpokládaný termín ukončení (semestr, školní rok):

2. semestr, 2014/2015

Vedoucí bakalářského semináře:

Doc. PhDr. Jiří Vykoukal, CSc.

Vedoucí práce:

Mgr. Jan Váška

Zdůvodnění výběru tématu práce (5 řádek):

Téma daňové harmonizace obecně se v závěrečných pracích příliš neobjevuje, téma není vyčerpané. Daňová harmonizace je sama o sobě široký pojem, v každém z členských států se projevuje mírně odlišným způsobem - proto byly vybrány pouze dvě konkrétní země Evropské unie, na nichž bude zkoumán a následně i porovnán dopad daňové harmonizace.

Předpokládaný cíl (5 řádek):

Cílem bakalářské práce je na teoretickém základu a praktickém příkladu České republiky a Velké Británie zodpovědět výzkumnou otázku, zda díky harmonizaci dochází ke sblížení vybraných daňových instrumentů a zda vybrané státy harmonizační směrnice plně respektují. Jako řešení očekávám, že ani jeden z těchto států v dokonalém souladu s harmonizací nebude.

Základní charakteristika tématu (10 řádek):

Bakalářská práce se bude zabývat daňovou harmonizací ze dvou různých úhlů. První úhel bude více teoretický a bude se mu věnovat první část práce – budou definovány klíčové pojmy, popsán historický vývoj daňové harmonizace v rámci Evropské unie (a jejich předchůdců), vysvětleny ekonomické argumenty pro i proti harmonizaci, popsán současný stav harmonizace daňových sazeb, první část bude zakončena úvahou nad vývojem v blízké

budoucnosti.

Ve druhé části práce dojde ke konfrontaci teorie s realitou daňového systému České republiky a Velké Británie, bude možno zodpovědět výzkumnou otázku. Situace v obou státech bude porovnána, na čemž bude demonstrována úspěšnost daňové harmonizace v aproximaci daňových sazeb.

Předpokládaná struktura práce (10 řádek):

Úvod

1. Daňová harmonizace v Evropské unii
 - 1.1. Definice daňové harmonizace
 - 1.2. Stručná historie daňové harmonizace v evropském integračním procesu
 - 1.3. Problémy daňové harmonizace
 - 1.4. Současná podoba daňové harmonizace v Evropské unii
 - 1.5. Výhled do budoucna
2. Odraz harmonizace v daňových systémech České republiky a Velké Británie
 - 1.1. České postoje vůči daňové harmonizaci
 - 1.2. Britské postoje vůči daňové harmonizaci
 - 1.3. Korporátní daň
 - 1.4. Daň z přidané hodnoty
 - 1.5. Spotřební daně

Diskuse

Závěr

Základní literatura (10 nejdůležitějších titulů):

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. Daňová řada. ISBN 978-807-4786-266.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Linde: Praha, 2012. Polsko. ISBN 978-80-7201-881-9.

BALDWIN, Richard E a Charles WYPLOSZ. *Ekonomie evropské integrace*. 4. vyd. Překlad Stanislav Šaroch. Praha: Grada, 2013, 580 s. ISBN 978-80-247-4568-8.

KOPŘIVA, Jan. *Harmonizace daní v Evropské unii*. 2012. Disertační práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce Ivana Pařízková.

EUROSTAT. *Taxation trends in the European Union*. 2014. Statistical Books. ISBN 1831-8789.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2014*. 12., aktualiz. vyd. V Praze: 1. VOX, 2014, 391 s. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-23-6.

ŠIROKÝ, Jan a Charles WYPLOSZ. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Překlad Stanislav Šaroch. Praha: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

KUBÁTOVÁ, Květa a Charles WYPLOSZ. *Daňová teorie a politika: s praktickou aplikací*. 5., aktualiz. vyd. Překlad Stanislav Šaroch. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

JENÍČKOVÁ, Lenka. *Daňová harmonizace – možná cesta z krize?*. Český finanční a účetní časopis, 2012, roč. 7, č. 1, s. 64-81.

GENDERS, David. *Daily Telegraph Tax Guide*. Kogan Page Ltd, 2014. ISBN 9780749471712.

Podpis studenta a datum:

Barbora Flídrová, 29. 9. 2014

Schváleno:	Datum	Podpis
Vedoucí bakalářského semináře		
Garant oboru		

Obsah

Obsah	1
Úvod	2
Část první: Daňová harmonizace v Evropské unii	4
1. Vymezení pojmů.....	4
2. Historie daňové harmonizace v rámci Evropské unie	7
3. Argumenty pro a proti daňové harmonizaci	10
4. Současná podoba daňové harmonizace	15
5. Výhled do budoucna.....	20
Část druhá: Dopad daňové harmonizace na Českou republiku a Velkou Británii	21
1. Česká republika	21
1.1. Daň z přidané hodnoty	22
1.2. Spotřební daně.....	22
1.3. Korporátní daň.....	23
2. Velká Británie.....	24
1.1. Daň z přidané hodnoty	25
1.2. Spotřební daně.....	26
1.3. Korporátní daň.....	28
Diskuze	31
Závěr	33
Summary	34
Použitá literatura	35
Odborná literatura	35
Další dokumenty	36
Internetové zdroje	37
Seznam obrázků a tabulek	39

Úvod

Bakalářská práce se zabývá problematikou daňové harmonizace v rámci Evropské unie, která je důležitou součástí neustále se prohlubující ekonomické integrace s cílem vytvoření maximálně jednotného trhu. Ačkoliv sblížení daňových systémů a sazeb jednotlivých členských států může mít pozitivní dopad na rozvoj podnikání a následný ekonomický růst, tato politika dlouhodobě naráží na neochotu jednotlivých států vzdát se dalšího dílu své suverenity ve prospěch celku. Autonomní rozhodování v daňové oblasti je pro všechny státy důležitým instrumentem, který umožňuje ovlivňovat politicky velmi relevantní makroekonomické ukazatele (například nezaměstnanost, inflaci či objem zahraničního kapitálu investovaného v dané zemi) a samozřejmě je základní složkou státního rozpočtu. Proto jsou jednání o prohloubení koordinace komplikovaným procesem, ve kterém je dosažení alespoň dílčí shody malým zázrakem, a proto se současná daňová harmonizace může jevit jako bezzubá a nepřiliš úspěšná v eliminaci daňové konkurence mezi samotnými členy Evropské unie, jevem politiky i samotnou Evropskou unií často nazývaným škodlivá daňová soutěž.

Cílem bakalářské práce je na teoretickém základu a příkladu České republiky a Velké Británie zodpovědět výzkumnou otázku, zda díky harmonizaci skutečně dochází ke sblížení daňových soustav a zda vybrané státy harmonizační směrnice plně respektují. Státy byly vybrány na základě jejich problematického vztahu k Evropské unii, který implikuje i neochotu podrobit se případné daňové harmonizaci. Lze tedy očekávat, že jejich daňové politiky nebudou plně v souladu s tím, jak ukládá Evropská unie. Hlavní metodou práce bude analýza, která se uplatní v první i druhé části – téma samotné daňové harmonizace a následně i její dopad na dva vybrané státy bude zkoumáno po jednotlivých částech, které nakonec vykreslí komplexní obrázek o zkoumané problematice. V diskuzi dojde k syntéze poznatků uvedených v první i druhé části a bude tak možné zodpovědět výzkumnou otázku.

Daňové harmonizaci v obecnější rovině se bude věnovat první část bakalářské práce. V první podkapitole budou nejdříve vymezeny základní pojmy související s daňovou harmonizací. Druhá podkapitola nastíní jaký historický vývoj myšlenka daňové harmonizace v rámci Evropského společenství a následně Evropské unie zaznamenala. Třetí podkapitola se bude věnovat především fenoménu daňové konkurence, která bývá uváděna jako hlavní argument ve prospěch prohlubování

daňové harmonizace. Z ekonomického pohledu bude rozebrána otázka, zda je daňová harmonizace skutečně třeba. Čtvrtá kapitola konečně osvětlí, jak konkrétně Evropská unie v současnosti daně harmonizuje, především z této kapitoly bude vycházet druhá část práce. V páté kapitole dojde k úvaze nad další budoucností a vývojem společné evropské daňové problematiky.

Aby bakalářská práce nepostrádala praktickou rovinu a nezůstala u přílišného zobecnění a teorie, její druhá část se zaměří na dopad daňové harmonizace na Českou republiku a Velkou Británii. V úvodních dvou podkapitolách budou shrnuty dosavadní postoje obou zemí vůči tématu daňového sblížení, následující kapitoly se budou zabírat konkrétními daňovými nástroji, na které má harmonizace dopad, a na příkladu obou zemí bude možné vyhodnotit, do jaké míry je daňová politika obou zemí harmonizací ovlivněna a zda dva vybrané státy vykazují známky vzájemného sblížení v oblasti daňové politiky. Z důvodu omezeného rozsahu se jak teoretická, tak i praktická část práce bude věnovat pouze třem stěžejním daňovým instrumentům: dani z přidané hodnoty, spotřebním daním a korporátní dani.

Bakalářská práce bude stavět v první řadě na teoreticky zaměřených knižních publikacích z oblasti daní a Evropské unie. Nejpodrobněji se zkoumanému tématu věnuje Danuše Nerudová ve své poněkolkáté aktualizované knižní publikaci *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, kde detailně rozebírá definici pojmů, jednotlivé harmonizované daňové nástroje i vývoj daňové politiky v Evropské unii. Dále se daním v Evropské unii z obecnějšího pohledu věnuje i Jan Široký ve svých publikacích *Daně v Evropské unii* a *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Pochopení daňové harmonizace v širším kontextu ekonomiky Evropské unie umožňuje rozsáhlá kniha profesora ekonomie Richarda Baldwina *Ekonomie evropské integrace*, kde je i daňové harmonizaci a koordinaci věnována zvláštní kapitola. Jako další významné prameny budou využity i evropské směrnice, které se společné daňové politiky bezprostředně týkají, a další dokumenty vydávané Evropskou unií, především statistiky mapující vývoj daňových sazeb ve všech členských státech.

Část první: Daňová harmonizace v Evropské unii

1. Vymezení pojmů

V rámci bakalářské práce zaměřené na daňovou politiku Evropské unie je vhodné nejprve vymežit relevantní pojmy, které se v dané problematice používají. Nejprve bude vysvětlen klíčový pojem *daňová harmonizace*, který následně bude srovnán s velmi podobným pojmem *daňová koordinace*. Významnou roli v daňové problematice hraje i pojem *daňová konkurence*, proto i jeho význam bude na závěr podkapitoly zmíněn, více se mu však bude věnovat třetí kapitola.

Pojem daňová harmonizace se v agendě evropské integrace poprvé objevil v 60. letech minulého století, kdy byl zmíněn ve Smlouvě o Evropském hospodářském společenství. Od té doby definice daňové harmonizace zaznamenala dlouhý vývoj, který vyústil v dnes všeobecně uznávaný výklad, jehož podstata je v průřezu teoretickou literaturou různých autorů neměnná. Například Široký (2009, str. 28) uvádí, že „*daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí*“. Teoretická literatura se rovněž shoduje v členění daňové harmonizace na tři fáze:

- výběr daně k harmonizaci
- harmonizace daňového základu
- harmonizace daňové sazby.

Nerudová (2014, str. 18) nabízí i další členění daňové harmonizace. Členíme-li ji podle kritéria naplnění jednotlivých fází, hovoří se o harmonizaci dílčí a celkové. Celková harmonizace je definována jako „*výsledek harmonizace struktury daňového systému a harmonizace daňových sazeb*“. V Evropské unii se tedy o celkovou harmonizaci rozhodně nejedná a pravděpodobně velmi dlouho jednat nebude, je uplatňována harmonizace dílčí, která směřuje pouze k těm daňovým nástrojům, jejichž nejednota nejvíce narušuje fungování jednotného trhu, sazby jsou navíc převážně regulovány pouze stanovením minimálních povolených hodnot.

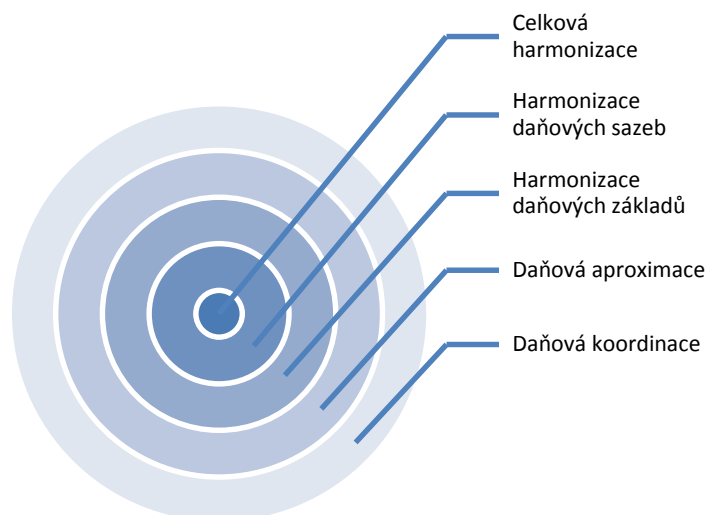
Podle Nerudové (2014, str. 19) dále můžeme harmonizaci dělit dle způsobu, kterým ji Evropská unie v členských státech prosazuje:

- pozitivní harmonizace je do jednotlivých národních daňových systémů implementována na základě směrnic a dalších legislativních nařízení – jde o ideální způsob uplatnění daňové harmonizace, protože dopadá na všechny členy stejně, zároveň je však složitě uplatnitelná, protože k prosazení pozitivní harmonizace je třeba jednomyslná shoda,
- negativní harmonizace ovlivňuje daňové systémy jednotlivých států skrze rozhodnutí Soudního dvora EU – ve skutečnosti se zde o harmonizaci příliš nejedná, jde spíše o opačný proces, protože Soudní dvůr nevydává rozhodnutí závazná pro všechny členy, ale pouze pro člena, jehož se posuzovaný případ týká a navíc Soudní dvůr ani nestanovuje způsob zjednání nápravy.

Nerudová (2005) se dále v jednom ze svých článků zmiňuje o pojmu *aproximace daňových sazeb*. Na základě svého studia historie společné daňové politiky v Evropské unii vyzorovala, že Evropská komise začala pojem harmonizace často nahrazovat pojmem *aproximace* (neboli *přiblížení*). Stalo se tak v důsledku příliš pomalého procesu daňové harmonizace, který byl a stále je neustále přibrzdován odmítavým postojem členských států.

V souvislosti s daňovou harmonizací se často mluví i o *daňové koordinaci*, která je předstupněm daňové harmonizace. Podle Širokého (2008, str. 232) je daňová koordinace „*prvním krokem ke sladění daňových systémů, je charakterizována jako vytváření bilaterálních nebo multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů a v rámci procesu koordinace jsou uzavírány dohody či doporučení s cílem zamezení praní špinavých peněz a omezení škodlivé daňové konkurence*“. V odborné diskuzi bývá daňová koordinace často komparována s daňovou harmonizací, někteří autoři totiž docházejí k závěru, že daňová koordinace je dostačujícím stupněm evropské daňové jednoty.

V následujícím schématu jsou pro přehlednost znázorněny všechny stupně evropské daňové integrace tak, jak by měly navazovat, aby nakonec bylo dosaženo celkové harmonizace. Zobrazit na schématu, ve kterém stupni se aktuálně nachází evropská daňová harmonizace, je složité, protože různé daňové nástroje podléhají různým stupňům integrace (není ani možné říci harmonizace, protože některé nástroje nepodléhají žádné harmonizaci a mohou být pouze v režimu koordinace).



Obrázek 1 Schéma stupňů daňového sjednocení (vlastní zpracování)

Posledním souvisejícím pojmem, který se s daňovou harmonizací často spojuje, je *daňová konkurence* neboli *daňová soutěž*. Právě ona je jedním z hlavních politických argumentů, proč je harmonizace třeba.

Podle Kubátové (2003, str. 154) se daňová soutěž mezi jednotlivými státy začala objevovat společně s globalizací, která způsobila vyšší mobilitu kapitálu. Alternativa transferu daňových základů do zemí s nižším zdaněním se postupně stala natolik dostupnou a firmami využívanou, že vlády jednotlivých zemí mezi sebou začaly soutěžit ve snižování daňových sazeb z příjmů právnických osob. V případě Evropské unie je problém obzvláště intenzivní, protože se jedná o trh s volným pohybem lidí, kapitálu, služeb a zboží, a transfer daňových základů je zde o to jednodušší. O procesu daňové soutěže mezi státy, které ve snaze přilákat více kapitálu tlačí sazbu korporátní daně dolů, se často hovoří jako o *škodlivé daňové konkurenci*. Zde stojí za povšimnutí, jak pejorativní přívlastek je pro charakteristiku daňové konkurence použit. Z hlediska ekonomie je totiž velmi problematické jakýkoliv ekonomický jev charakterizovat tak normativním způsobem, protože ekonomická teorie se v hlavním proudu považuje za vědu pozitivní, a tudíž normativní soudy jsou nežádoucí. Diskuzi nad tématem daňové konkurence se bude věnovat třetí podkapitola.

2. Historie daňové harmonizace v rámci Evropské unie

Napříč relevantními publikacemi panuje shoda, že první zmínky o daňové harmonizaci se v budoucí Evropské unii objevily ve smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství, na které se v Římě roku 1957 shodly Francie, Německo, Itálie a státy Beneluxu. Například Kopřiva (2011, str. 79) si všiml, že většina zmínek se týká nepřímých daní. Společná harmonizace daní přímých v době přijetí smlouvy zřejmě nebyla aktuální¹, přestože myšlenka harmonizace korporátních daní je plně v souladu se záměrem ekonomické integrace tak, jak je ve smlouvě popsán. Podívejme se konkrétně na nejdůležitější články, které s daňovou politikou souvisely – všechny následující články jsou ve smlouvě zařazeny v kapitole Daňová ustanovení:

- Článek 99 zavazuje Komisi ke zvážení „*jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní harmonizovány v zájmu společného trhu*“. V následující konsolidované verzi smlouvy o založení EHS z Nice byl doplněn důležitý Článek 14, který stanovuje, že do konce roku 1992 musí být přijata odpovídající opatření, která ve svém výsledku budou znamenat úspěšné vytvoření společného vnitřního trhu s volným pohybem zboží, osob, služeb a kapitálu. Přestože se jednalo o plány ve značně dlouhodobém horizontu, začátkem roku 1993 vnitřní trh skutečně splňoval parametry, které byly v Článku 14 ustanoveny,
- Článek 95 přikazuje podrobovat zboží z dovozu stejným daňovým podmínkám, které platí pro domácí výrobu, není tedy povoleno jakékoliv daňové zvýhodnění (pozitivní diskriminace) domácích firem,
- Článek 96 znemožňuje v případě vývozu zboží navracet vyšší částku než výši daně, která byla původně odvedena, což opět znemožňuje zvýhodňování domácích firem.

Podle Nerudové (2005, str. 37 - 43) od podepsání smlouvy o vzniku EHS až do 80. let nedošlo v daňové harmonizaci k výraznému pokroku. Na vině byla neustálá snaha států bránit svoji suverénnost v určování fiskální politiky a také fakt, že evropská daňová úprava musela být přijata ve formě směrnice, která ovšem vyžadovala těžko dosažitelnou jednomyslnost ve svém přijetí.

¹ Možným důvodem je fakt, že daňová konkurence v dnešní podobě neexistovala. Někteří autoři totiž její vznik datují do období silného rozvoje globalizace.

S blížícím se rokem 1992 a potíženími s prosazením sblížení daňových systémů se harmonizace stala prioritním tématem a v roce 1985 byla vydána Bílá kniha, které měla shrnout a pojmenovat nejvýraznější překážky bránící dosažení jednotného trhu. Bílá kniha pojmenovala tři hlavní bariéry, přičemž jednou z nich je právě nedostatečná fiskální jednota – v textu je shrnut pokrok v oblasti daňové harmonizace od roku 1957, ze kterého vyplývá, že aby bylo možné vytvořit vnitřní trh do roku 1992, je nutné výrazně zintenzivnit práci na sblížení daňových zákonů jednotlivých členských zemí. Za hlavní cíle v této oblasti se v Bílé knize považovalo totální zrušení hraničních kontrol mezi členskými zeměmi a sblížení daní z přidané hodnoty a spotřebních daní. Cílem nemusí být celková harmonizace včetně sjednocení jednotlivých sazeb, ale postačí sjednotit sazby do určitých centrálně stanovených intervalů – pro tento postup Komise v Bílé knize začíná používat pojem aproximace a jako modelový příklad uvádí Spojené státy americké, kde jednotný trh perfektně funguje, přestože sazby napříč státy nejsou jednotné. Tento přístup k fiskálnímu sjednocení se do značné míry uplatňuje i v současnosti, problémem ale stále zůstává, co už tenkrát bylo naznačeno v Bílé knize – jak správně stanovit rozpětí intervalů povolených sazeb, aby fungování jednotného trhu bylo co nejméně narušeno. Bílá kniha zmiňuje sice několik příkladů, jak konkrétně by aproximace sazeb daně z přidané hodnoty mohla vypadat, zdůrazňuje ale potřebu dalších ekonometrických analýz (například pro predikci dopadu změny sazeb na příjem rozpočtů jednotlivých států). I proto v roce 1990 vznikl takzvaný Rudingův výbor, jehož úkolem bylo podrobně zhodnotit, do jaké míry rozdílné korporátní daně v rámci tehdy ještě Evropského společenství deformovaly vnitřní trh. Výsledkem dvouletého šetření byla objemná zpráva publikovaná v roce 1992, ve které stálo, že rozdílné sazby korporátních daní vytvářejí na jednotném trhu bariéry a znatelně ovlivňují rozhodování mezinárodních firem. Komise následně jako nové cíle stanovila zamezení dvojího zdanění a omezení bariér v zahraničním obchodu, například sjednocením výpočtu daňového základu firem a stanovením minimální sazby korporátní daně. Přestože Rudingova zpráva obsahovala množství zcela konkrétních návrhů, nově stanovené cíle zůstaly opět v obecnější rovině a konkrétní návrhy byly pro nezájem členských zemí opomenuty.

Významnější pokrok ve společné daňové politice nastal až v roce 1997, kdy byl přijat takzvaný daňový balíček. Podle Laciny (2007, str. 420) balíček řešil především boj s daňovou konkurencí – přinášel tedy nová opatření, jejichž výsledkem

mělo být sblížení jednotlivých členských systémů korporátního danění a státům bylo znemožněno v budoucnu přijímat nová opatření, která by daňovou konkurenci podporovala. Daňový balíček sice obsahoval i další nařízení, byla ale spíše minoritního významu, a vůbec se nevěnoval dalším významným nástrojům přímého či nepřímého zdanění. Další výrazný pokus o pokrok v omezení daňové konkurence proběhl až v roce 2011, kdy se Francie a Německo nezávisle na ostatních státech rozhodly na vrcholném summitu navrhnout Pakt pro konkurenceschopnost, jedním z jeho hlavních bodů měla být právě určitá míra regulace sazby korporátní daně². Pakt pro konkurenceschopnost se ovšem nesetkal s kladnou odezvou řady členských států, a proto byl ve svém původním znění zavřzen a nahrazen novým kompromisním návrhem³, známým jako Pakt Euro Plus nebo Pakt pro Euro. Přestože nový návrh zcela vypustil téma harmonizace daňových sazeb a v oblasti fiskální politiky garantuje státům vysokou míru suverenity, návrh byl přijat pouze částí členské základny Evropské unie.

Podobně jako se pro fungování volného pohybu kapitálu na jednotném trhu považuje za důležité aproximovat sazby korporátních daní, pro zajištění volného pohybu zboží je nutné aproximovat sazby nepřímých daní, které svými rozdíly dokáží deformovat trhy se zbožím. Se sjednocováním daní z přidané hodnoty se v 60. letech muselo začít od píky – lišily se totiž systémy, kterými členské státy nepřímé daně uplatňovaly. V 60. letech byl mezi evropskými státy oblíbený kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Nerudová (2014, str. 41 – 44) ho charakterizuje jako systém pro společný trh velmi nevhodný, protože celková výše odvedené daně z konečného produktu nebyla jednotná, ale zvyšovala se spolu s délkou výrobního či distribučního řetězce. Tím byla narušena soutěž na trhu a trhy byly deformovány (jak v rámci státu, tak v rámci mezinárodního obchodu), protože firmy byly uměle motivovány k integracím za účelem daňové úspory a daň z totožného produktu vyrobeného různými firmami se ve výsledku lišila.⁴ Podle Nerudové právě kvůli nekompatibilitě kumulativního kaskádového systému s ekonomickou integrací byly v 60. letech přijaty dvě revoluční směrnice:

- první směrnice č. 67/227/EEC z roku 1967 uložila všem členským státům aplikaci systému daně z přidané hodnoty,

² Euractiv.cz (2011)

³ Euractiv.cz (2011)

⁴ Tlačit firmy k nuceným fúzím jde především proti základní ekonomické teorii o dělbě práce, která je základem efektivity a měla by být řízena neviditelnou rukou trhu.

- druhá směrnice č. 67/228/EEC z roku 1967 přesně upravuje předmět daně a způsob, jakým se bude uplatňovat.

Za přelomovou směrnicí je napříč literaturou považována také šestá směrnice č. 77/388/EEC přijatá v roce 1977. Jejím cílem bylo více do hloubky sjednotit systémy daní z přidané hodnoty, které do té doby byly příliš odlišné na to, aby dobře fungovaly i v rámci integrovaného trhu. Šestá směrnice fungovala až do roku 2006, kdy byla nahrazena, ale položila pevný základ harmonizace daně z přidané hodnoty v Evropské unii. Podle Nerudové (2005, str. 30 - 34) byla paralelně se šestou směrnicí v účinnosti i směrnice č. 92/77/EEC z roku 1992, která poprvé zaváděla konkrétní mantinely v určování sazeb DPH v jednotlivých členských státech – základní sazba měla být alespoň 15%, maximálně dvě snížené sazby alespoň 5%. Totožné určení sazeb poté bylo přebráno i ve Směrnici Rady č. 2006/112/EC, která nahradila směrnicí šestou.

3. Argumenty pro a proti daňové harmonizaci

Od chvíle, kdy v moderní evropské historii vznikla a také se začala realizovat vize společného ekonomického trhu, se tématem stala i daňová harmonizace. A potřeba řešit daňovou harmonizaci vychází hlavně z obav z daňové konkurence a z ní podle mnohých vycházející škodlivé daňové soutěže. Ve skutečnosti je daňová harmonizace velmi plastickou problematikou, na kterou je třeba nahlížet z více úhlů a není možné ji jednoznačně zavrhnout či doporučit, ale nejčastěji je její potřeba zdůvodňována právě daňovou konkurencí, proto je vhodné nejdříve vysvětlit tento ekonomický jev.

Podle Holmana (2004, str. 398) je daňová konkurence poměrně nový fenomén, který se objevil s globalizací a s liberalizací trhů, dříve totiž byly trhy a pohyb kapitálu všeho druhu natolik regulovány, že k daňové konkurenci dost dobře docházet nemohlo. V současné době se daňová konkurence projevuje především v oblasti korporátní daně, kdy se státy pomocí snižování daňové sazby snaží přitáhnout nové daňové poplatníky – velké podnikatelské subjekty. Nejviditelnějším výsledkem daňové harmonizace jsou obecně nižší sazby korporátní daně, než které by panovaly bez její existence. Podíváme-li se na graf zobrazující průměrnou sazbu korporátní daně v Evropské unii, zjistíme, že od roku 1995 opravdu nezanedbatelně klesla o více než

10%. Z hlediska liberální ekonomické vědy jde o pozitivní efekt, protože nízké daně nejenže povzbuzují firmy v samotném podnikání a tím zvyšují efektivitu celé ekonomiky, ale motivují i ke svědomitějšímu odvádění daně. Zvýšený příjem z korporátních daní ve svém příspěvku do sborníku na téma daňové konkurence potvrzuje i Kubátová (2004, str. 51 – 60) – považuje za překvapující, že se v době největšího rozkvětu daňové konkurence výběr korporátních daní zvýšil (zároveň však upozorňuje, že příčinou může být i růstová fáze ekonomického cyklu). Politici však mají na snižování korporátních daní jiný pohled – pro vládu snížení daní může (ale jak uvádí Kubátová ani nemusí) znamenat rozpočtový výpadek, který by musel být nahrazen z jiných zdrojů, podle Nerudové (2014, str. 30) se novým zdrojem nejčastěji stává přenesení daňového zatížení na méně mobilní kapitál, kterým je především práce. Kroky jako vyšší danění práce (a na to logicky navázané zvýšení nezaměstnanosti) nebo alternativně zavádění úsporných opatření jsou pro politiky nepohodlné a nepopulární, proto politici raději vystupují proti daňové konkurenci a dokonce jsou ochotni zvažovat i vzdání se části fiskální autonomie a přistoupit na určitou míru daňové harmonizace. Zároveň jsou to především politici, kteří s oblibou využívají termín škodlivá daňová soutěž. Budeme-li se snažit pojem dohledat v literatuře, zjistíme, že ryze ekonomicky zaměřené publikace, jako například Baldwinova podrobná *Ekonomie evropské integrace* či Holmanova *Makroekonomie*, se o škodlivé daňové konkurenci vůbec nezmiňují. Na Evropskou unii zaměřený ekonom Hobza se ve své publikaci o škodlivé daňové soutěži zmiňuje pouze jednou – aby ji popřel: „*Ačkoli v důsledku globalizace a také integrace na evropských trzích dochází ke snižování a také sblížování daňových sazeb, ke škodlivému soutěžení zatím nedošlo. Výše daní je totiž jen jedním z mnoha faktorů, které berou firmy v úvahu při rozhodování o umístění investic. Zdravá míra konkurence může navíc usměrnit stát před přílišným rozšiřováním své velikosti*“⁵. Naopak Evropská unie se škodlivé daňové soutěži podrobněji věnovala hned v několika svých zprávách⁶, které dokladují její odmítavý přístup k daňové konkurenci. Škodlivá daňová soutěž, jak už samo normativní zabarvení pojmu napovídá, evidentně nevyhází z ekonomické teorie a není k dispozici uspokojující dostatek pramenů, na jejichž základě by bylo možné definovat rozdíl mezi daňovou konkurencí a škodlivou daňovou soutěží, a proto navrhuji oba pojmy považovat za synonyma. Z důvodu ekonomické korektnosti však

⁵ HOBZA, Alexandr. *Evropská unie a hospodářské reformy*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2009, str. 194. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-122-2.

⁶ Například „Taxation in the European Union“ (1996) nebo „Code of Conduct“ (1998)

v této práci bude upřednostňován neutrální termín daňová konkurence. Absence odborného zakotvení termínu škodlivá daňová soutěž ale zároveň neznamená, že by daňová konkurence skutečně nemohla přerůst v celkově neefektivní situaci, která může poškozovat celou Evropskou unii. Takovým příkladem jsou především exotické daňové ráje se sazbou korporátní daně v řádu jednotek procent. Podle Nerudové (2014, str. 31) může docházet k paradoxní situaci, kdy ekonomické subjekty požívají výhod daňových rájů, nadále ale využívají veřejné služby a statky v zemi, jejíž rozpočet podkopávají. Opravdovým problémem pak je situace, kdy se daňovým rájem rozhodne stát členský stát Evropské unie – tuto fiskální strategii si zvolilo například Irsko, které dlouhodobě drží nominální sazbu 12,5%. Za situace, kdy se evropský průměr sazby korporátní daně v posledních 10 letech pohybuje v intervalu 22 – 25%⁷, je Irsko evropským daňovým rájem, který je často zmiňován jako jeden z hlavních argumentů pro harmonizaci sazeb.

V souvislosti s daňovou konkurencí a harmonizací se také objevila samostatná teorie, která se snaží dokázat zbytečnost harmonizace. Podle Nerudové (2014, str. 61) teorie *spontánního harmonizačního efektu* předpokládá, že daňová konkurence vyústí v samovolné sblížování daňových sazeb jednotlivých států bez potřeby umělé regulace daní. Ke sblížování by docházelo postupně v důsledku boje o právnícké osoby anebo arbitráže (tedy systematického nakupování zboží ve státech s nejnižší daní z přidané hodnoty anebo spotřební daní). Tato teorie však obecně není považována za platnou, což lze dokladovat například na studii Huňady a Orviské (2014, str. 135), která zkoumala platnost teorie v rámci Evropské unie za pomoci statistiky a ekonometrie. Jejich ekonometrický model zkoumající korporátní daň členských států od roku 1995 do roku 2012 existenci spontánní harmonizace neprokázal, výsledky ale naznačovaly její existenci u sousedních států či mezi nově přistoupivšími státy, které se mezi sebou přetahují o atraktivitu pro investory.

Pro analýzu otázky daňové harmonizace je dále významná teorie fiskálního federalismu, která na ní umožňuje více strukturovaný pohled s důrazem na ekonomickou korektnost. Podle Hobzy (2009, str. 173 – 174) „*tento teoretický přístup pojednává o rozdělení kompetencí mezi jednotlivými vrstvami vlády. To znamená, na*

⁷ EUROSTAT. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Lucembursko: Publications Office of the European Union, 2014. Eurostat Statistical books. ISBN 978-92-79-35672-8.

kteřé úrovní by měly být alokovány pravomoci v jednotlivých oblastech⁸. Teorie přitom vychází z premisy, že je žádoucí, aby kompetence byly v maximální možné míře decentralizované, tedy aby politická rozhodnutí byla přijímána na nejnižší možné úrovni státní správy. O vhodné úrovni rozhoduje charakter tématu a jeho dopad na občany - zatímco například o sociální politice musí být rozhodováno na úrovni vlády, o investicích v rámci města by měla rozhodovat místní radnice. Teorie vlastně vychází z principu subsidiarity, proto je velmi vhodná k analýze rozdělení kompetencí v Evropské unii, která tento princip zakotvila již v Maastrichtské smlouvě přijaté v roce 1992. Teorie fiskálního federalismu nabízí několik kritérií, jejichž vyhodnocení pomůže správně vyhodnotit, na které úrovni správy by mělo být rozhodováno. Baldwin (2008, str. 104 – 108) jako hlavní kritéria uvádí:

- rozmanitost a místní informační výhoda,
- úspory z rozsahu,
- externality,
- demokracie jako kontrolní mechanismus,
- přetahování se o voliče.

Protože teorie fiskálního federalismu se i přes svůj zavádějící název nepoužívá primárně pro zhodnocení daňové politiky, ale politiky a rozhodování ze všech oblastí, Baldwin aplikaci na daně uvádí pouze u externalit. Zbylá kritéria tak, jak jejich princip vysvětluje Baldwin, se tedy sama pokusím aplikovat na daňovou politiku a výsledkem analýzy bude vyplynutí dalších významných argumentů, která lze použít v (ne)prospěch prohlubování daňové harmonizace.

Baldwin (2008, str. 107) v aplikaci negativní externality⁹ na daň z přidané hodnoty ukazuje, proč je v tomto případě vhodné přistoupit k daňové harmonizaci. Oblasti, které uplatňují nižší zdanění zboží než další sousední oblasti, tím způsobují negativní externalitu, která se projevuje lákáním nakupujících na úkor oněch sousedních oblastí. Teorie předpokládá, že postupně začne docházet k takzvanému *závodu ke dnu*, kdy sousední oblasti si budou navzájem konkurovat snižováním daňové zátěže tak dlouho, až pro obě oblasti bude příliš nízká daňová sazba nevýhodná. Můžeme si zde

⁸ HOBZA, Alexandr. *Evropská unie a hospodářské reformy*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2009, str. 173 – 174. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-122-2.

⁹ Podle Holmanovi *Ekonomie* (2002, str. 376) „negativní externalita vzniká, když člověk nenese plně všechny náklady své činnosti a část těchto nákladů přenáší na jiné“.

povšimnout jisté analogie se spontánním harmonizačním efektem. Je ale známo, že k závodu ke dnu nedochází, proč tomu tak je, vysvětluje další kritérium.

Rozmanitost se podle Baldwina projevuje především odlišnými preferencemi nejen jednotlivých lidí, ale i *národů*. To totiž může být jedním z důvodů, proč se neprojevuje spontánní harmonizační efekt ani závod ke dnu. Občané mají napříč státy odlišná očekávání, respektive preference v oblasti poskytování státních služeb, typicky v oblasti sociálního či zdravotního zajištění. Protože třeba Francie je historicky země se štědrým sociálním zajištěním, je logické, že například u korporátní daně je její sazba jedna z nejvyšších v EU. Kdyby se vláda pokusila držet krok s evropským trendem, pravděpodobně by se setkala s nevolí voličů a navíc by hrozil významný výpadek v rozpočtu, který musí dokázat ufinancovat sociální systém. Na druhé straně Irsko se v sociálním či zdravotním zajištění svých občanů nemůže s Francií srovnávat a občané ani nemají tak silné preference k sociální politice, proto si Irsko mohlo dovolit stát se daňovým rájem a pokusit se tak navýšit si příjem, který obzvláště v době hospodářské krize nutně potřebovalo. Vláda každé země ví nejlépe, jaké jsou preference místního obyvatelstva – oproti Evropské unii má takzvanou *místní informační výhodu*. Proto není z hlediska subsidiarity výhodné rozhodování o fiskální politice (a dalších politikách) posouvat na vyšší úroveň, kterým by byla Evropskou unií řízená daňová harmonizace.

V teoretickém stavu celkové daňové harmonizace by jistě došlo k výrazným úsporám z rozsahu. Ty by se projevy ve firmách nejen snížením administrativní zátěže, ale hlavně zvýšením efektivity v důsledku zmizení významné bariéry na evropském trhu, což byla prapůvodní představa o jednotném trhu. Podobně by se úspory z rozsahu projevy i v jednotlivých členských státech, za něž by část administrativy kolem daňového systému přebrala evropská centrála. Baldwin ale zdůrazňuje, že oproti úsporám z rozsahu ale zároveň dochází ke ztrátám, které vyplývají z nenaplnění občanských preferencí a také z nevyužití místní informační výhody, přičemž tyto ztráty jsou neměřitelné. Na základě členitosti Evropské unie lze předpokládat, že úspory z rozsahu jsou významně převýšeny ztrátami, protože kdyby tomu bylo naopak, státy by daňovou harmonizaci pravděpodobně již přijaly, protože by k tomu byly vedeny trhem.

Poslední faktory v rámci teorie fiskálního federalismu - demokracie jako kontrolní mechanismus a přetahování se o voliče – nejsou na daňovou politiku tak dobře aplikovatelné. Hovoří spíše o obecných zákonitostech vyplývajících z ekonomie

veřejného sektoru – například že stejně jako konkurence přináší efektivitu na trh, stejnou efektivitu přináší i na „trh vlád“, kdy státy se navzájem motivují k prosperitě.

Další úhel pohledu na daňovou harmonizaci nám nabízí Kohout (2011, str. 313) - v souvislosti s opakujícími se ekonomickými problémy v Evropské unii se zamýšlí, zda by sjednocení daňového systému pomohlo krizím předejít anebo je zacetit. Podle Kohouta je hlubší daňová harmonizace v situaci s neprosperující měnovou unií nežádoucí a také upozorňuje, že za objevujícími se krizemi obvykle nestojí špatná fiskální politika, ale spíše příliš štědré sociální podpory, úvěrová nezodpovědnost a podobně.

4. Současná podoba daňové harmonizace

Do kategorie nepřímých daní spadají především daně z přidané hodnoty a spotřební daně. Nejdůležitější nástroj - daň z přidané hodnoty - je podrobně upraven ve Směrnici Rady č. 2006/112/EC, která pokrývá všechny myslitelné související oblasti, mezi nejpodstatnější patří:

- sazby DPH – základní sazba musí být minimálně 15%, snížené sazby musí být minimálně 5% z obvyklých cen, přičemž snížené sazby mohou být maximálně dvě a mohou být uplatněny pouze na taxativně vyčtené položky. Řada zemí však má sjednanou výjimku, především v uplatňování nulové snížené sazby,
- uplatnění principu země určení – jde o jednotný systém uplatňování DPH v rámci unijního mezinárodního obchodu, jehož existence předchází dvojímu zdanění. Princip země určení stanovuje, že zboží určené k exportu nebude zdaněno ve výchozí zemi, ale pouze v zemi, pro kterou je zboží *určeno*, tedy kde bude spotřebiteli pořízeno,
- územní působnost – druhá hlava směrnice ošetřuje hlavně výjimky. DPH neplatí na vybraných místech Evropské unie, přestože jsou pod správou členské země (například francouzské departmenty, několik italských oblastí). Problematický je také Kypr, DPH platí pouze v těch částech ostrova, které jsou spravována Kyperskou republikou, anebo v oblastech spravovaných Velkou Británií. DPH dle evropských pravidel uplatňuje i Monacké knížectví či britská dependance ostrov Man,

- osoby povinné k dani – „*osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti*“. Ve směrnici je také dáno, že DPH se nevztahuje na veřejnoprávní subjekty,
- místo zdanitelného plnění – definuje především místo dodání zboží i služeb, podle kterého se určuje místo odvedení daně, a dává členským státům svolení odpuštit DPH ze zboží, které je dodáno na palubě lodi, vlaku či letadla (jinak se DPH odvádí v místě zahájení přepravy),
- uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti – zde došlo přijetím nové směrnice ke změně a od roku 2013 povinnost již nevzniká dodáním zboží anebo poskytnutím služby, ale vystavením faktury,
- základ daně – daň se vyměřuje z celé zaplacené částky, pro kterou směrnice používá výraz „obvyklá cena“, a jsou taxativně vyčteny položky, které se do obvyklé ceny (ne)zahrnují.
- zvláštní režim – směrnice v několika případech umožňuje úplné odpuštění odvádění DPH anebo odlišný způsob výpočtu daně. Významná výjimka platí pro malé podniky – vybrané státy mohou podnikům se stanoveným maximálním obratem umožnit úplné osvobození od DPH. Málo se například ví, že do zvláštního režimu spadají i cestovní kanceláře libovolné velikosti, které výši DPH neodvozují od obvyklé ceny, ale od výše marže.

Zatímco Velká Británie není v souvislosti s výjimkou ve směrnici zmíněna ani jednou, Česká republika měla výjimky hned tři. Směrnice totiž obecně výjimky umožňovala především nově přistoupivším státům, které potřebovaly více času na adaptaci změn v daňovém systému. Česká republika měla výjimku v uplatňování snížené sazby, tu však mohla aplikovat pouze do konce roku 2007, zbylé dvě výjimky ale využívá dodnes. První z nich se týká zvláštního režimu – osoby s obratem do 35 000 € mohou fungovat mimo režim DPH, pokud si to stát přeje umožnit. Česká republika navíc patřila mezi ty šťastnější země s horní hranicí maximálního povoleného obratu, například pro Polsko je stanovená hranice pouze 10 000 €. Druhá výjimka se týká umožnění odpuštění daně z přepravy osob.

Další významnou nepřímou daní podléhající harmonizaci je daň spotřební. Tento daňový nástroj podléhá značně členité regulaci především proto, že stejně jako daň z přidané hodnoty výrazně ovlivňuje jednotný evropský trh se zbožím, v tomto

případě s vybranými produkty, které pod spotřební daň (neboli akcíz) spadají. Také zde stejně jako u DPH platí přehledný princip země určení. Podobně jako DPH vychází ze směrnice č. 2006/112/EC, vyčerpávající obecná pravidla pro spotřební daně jsou uvedena ve směrnici č. 2008/118/EC, která nahradila přelomovou horizontální směrnicí č. 92/12/EEC. Současná podoba harmonizace spotřebních daní se pohybuje především v rovině strukturální a sazby daní jsou regulovány pouze částečně stanovením minimálních hodnot. Daňový systém je také komplikován velkým množstvím výjimek, na kterých řada členských států trvala. Základní členění akcízů dle jejich předmětu je rozděleno do tří kategorií:

- energetické produkty a elektrická energie,
- alkohol a alkoholické nápoje,
- tabák a tabákové výrobky.

Energetické produkty a elektrika jsou harmonizovány ve směrnici č. 2003/96/EC, která stanovuje minimální povolené sazby pro paliva z pohonných hmot, paliva pro průmyslové anebo komerční účely, paliva pro topné účely, elektrickou energii a pohonné hmoty. Daňové sazby jsou obsahem mnoha tabulek, které jednotlivé produkty rozdělují dle využití. Směrnice má výrazný environmentální prvek – povolením úplného anebo částečného osvobození od daně motivuje státy k podpoře ekologických produktů (především elektrické energie) a pohonných hmot s obsahem složky vyrobené z obnovitelných zdrojů.

Alkohol a alkoholické nápoje jsou regulovány směrnicemi č. 92/83/EEC a č. 92/84/EEC a jsou rozděleny do čtyř základních kategorií: alkohol a alkoholické nápoje, víno, pivo a meziproducty. Průběžně přicházejí v platnost i další méně důležité směrnice, které se zabývají hlavně udělováním výjimek. Právě danění alkoholu je totiž z hlediska evropské harmonizace mimořádně problematické – výše sazeb mezi jednotlivými státy se liší až mnohonásobně a státy s tradiční výrobou určitého typu alkoholu nemíní dopustit zdražení oblíbeného nápoje. Proto pak dochází k absurdním nařízením, kdy minimální sazba stanovená pro tichá i šumivá vína je 0€/hl. Spotřební daň z piva je stanovena na 0,748€/hl, ale opět se tu objevuje kontroverzní článek – státy se mohou rozhodnout aplikovat sníženou sazbu, ale pouze pro malé pivovary s ročním objemem pod 200 000 hl. Zde už ale můžeme pozorovat, že daňová harmonizace ztrácí svůj původní smysl a popírá sebe sama – jejím účelem má být podpora jednotného trhu

a zabránění tržním deformacím způsobeným odlišnými sazbami spotřebních daní, zároveň ale podporuje zvýhodnění jisté části výrobců na pivním trhu, což nemůže vyvolat nic jiného než právě tržní deformaci. Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů je další sítí výjimek a podmínek ke sníženým sazbám, základní minimální sazbou je ale 550 € na hektolitr čistého alkoholu. Využívat sníženou sazbu státy mohou pouze za přesně daných podmínek. Poslední skupina meziproductů nezařaditelných mezi žádnou z předešlých kategorií má minimální sazbu stanovenou na 45 €/hl.

U tabáku a tabákových výrobků došlo v roce 2011 ke sjednocení hned několika směrnic, které tento druh zboží upravovaly, do jediné směrnice č. 2011/64/EU o struktuře a sazbách spotřební daně. Stále však existují i další méně významné platné úpravy, které se tradičně zaobírají hlavně konkrétními výjimkami. Podívejme se na základní kategorizaci tabákových výrobků a jejich sazby dle směrnice 2011/64/EU:

- cigarety – celková spotřební daň nesmí být nižší než 57% maloobchodní prodejní ceny a zároveň nesmí být nižší než 64 EUR z 1 000 cigaret. Státy se spotřební daní vyšší než 101 EUR z 1 000 cigaret však nemusí splňovat podmínku o podílu prodejní ceny,
- doutníky a doutníčky – minimálně 5% z maloobchodní prodejní ceny anebo 12 EUR z 1 000 cigaret nebo kilogramu,
- jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret – minimálně 40% maloobchodní prodejny ceny anebo alespoň 40 EUR za kilogram, ve směrnici je jasně stanoven harmonizační cíl, že do roku 2020 musí být spotřební daň alespoň 50% z ceny anebo 60 EUR za kilogram,
- ostatní tabák ke kouření – minimální 20% z maloobchodní prodejní ceny anebo 22 EUR za kilogram.

Přestože ne v takové míře jako u alkoholu, i sazby spotřební daně tabáku napříč Evropskou unií mají široký rozptyl. Skrze částečnou harmonizaci sazeb je vyvíjena maximální snaha k aproximaci státních sazebníků, ta ale i u tabáku naráží nejen na rozdílné spotřební návyky národů jednotlivých členských států, ale i na základní ekonomické problémy – rozptyl kupní síly v rámci unie je široký a není možné očekávat, že například Chorvatsko, které v současnosti uplatňuje nejnižší sazbu 74,45 EUR na 1 000 cigaret, si v dohledné době bude moci dovolit až trojnásobnou výši daně, která je běžná u západních států. Tím, že se harmonizace spotřebních daní vydala cestou

určování minimálních sazeb, jsou tyto ekonomicky slabší státy s nízkou kupní silou znevýhodněny, protože jsou nuceny svým spotřebitelům zdražovat vybrané zboží, zatímco v bohatších státech na spotřebitele žádné zdražení nečeká.

V daňové harmonizaci přímých daní je nejdůležitějším tématem danění korporací (o harmonizaci danění fyzických osob se neuvažuje). Přestože se o něm diskutuje a jedná po celá desetiletí a opakovaně vznikaly zvláštní expertní skupiny, které měly analyzovat evropskou situaci v daňové konkurenci a hledat efektivní východiska, do dnešního dne nevešla v platnost žádná směrnice, která by korporátní daň významným způsobem upravovala. Srovnáme-li pokrok v oblasti přímých daní s pokrokem v oblasti daní nepřímých, regulace přímých daní zůstává pozadu a zřejmě tomu tak ještě dlouho bude. Dokladem absence harmonizace je existence daňových rájů v rámci unie, byla-li by korporátní daň upravena formou minimální sazby jako tomu je u nepřímých daní, účelem regulované sazby by byla právě likvidace evropských daňových rájů. Harmonizace sazby se v průběhu historie ukázala být spíše utopií, nedaří se ale ani strukturální harmonizace. Nerudová (2014, str. 90) obtížnost strukturální harmonizace vysvětluje rozdílností účetních systémů a pojetí hospodářského výsledku napříč členskými státy. Výše sazby korporátní daně jednotlivých zemí, která se obvykle uvádí, je proto pouze takzvanou nominální hodnotou, která nezohledňuje specifika jednotlivých účetních systémů. Když se tato specifika zohlední, *efektivní* průměrná daňová sazba se v řádu jednotek procentních bodů změní. Důsledkem rozmanitosti ve výpočtech daňových základů jsou dodatečné administrativní náklady pro firmy a také daňová netransparentnost. Poslední evropský pokus o strukturální harmonizaci se jmenuje směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob, známá pod zkratkou CCCTB. Směrnice přichází s myšlenkou centrálně řízeného jednotného systému korporátní daně, který by však existoval paralelně se systémy jednotlivých států a pro firmy by byl volitelný. Zřejmým záměrem návrhu je zjednodušit mezinárodním korporacím pohyb v členitém daňovém prostředí, kritici směrnice však nejsou tolik optimističtí. Například Sobotková (2011) namítá, že korporacím nový evropský systém úlevu přinést nemusí, protože v souladu s legislativou jednotlivých států bude stále nutné vést finanční účetnictví pro každý trh zvlášť.

5. Výhled do budoucna

V současné situaci je prohlubování daňové harmonizace velmi nepravděpodobné. U daně z přidané hodnoty a spotřebních daní harmonizace sice dosáhla jistého sblížení sazeb, jejich regulace je ale značně kompromisní a s velkým množstvím výjimek. K dosažení vyššího stupně harmonizace by muselo dojít k výraznému zúžení sazebních pásem, aby opravdu začalo docházet ke sblížení, které se nyní neděje. Dokladem stagnace vývoje v oblasti nepřímých daní je fakt, že naposled se Komise tématu podrobně věnovala v roce 2011 ve svém sdělení o budoucnosti daně z přidané hodnoty. Komise se pokoušela otevřít téma zrušení snížených sazeb anebo změny principu země určení na princip země původu, do dnešního dne však k žádné změně nedošlo a stále se vychází ze směrnice č. 2006/112/EC. U spotřebních daní rovněž není plánováno hlubší daňové sjednocení, než které bylo uvedeno v předchozí kapitole.

Podobná situace panuje v harmonizaci přímých daní, která se nenachází ani na stupni harmonizace daňových základů. Pokrok ve věci poslední navržené směrnice CCCTB z roku 2011 již také dlouhodobě stagnuje, s návrhem navíc od samého počátku ostře nesouhlasí některé státy, mezi něž patří i Česká republika a Velká Británie. V roce 2012 se návrhem Komise zabýval Evropský parlament a překvapivě přijal rezoluci, která původní návrh Komise pozměnila a navrhovala povinné zavedení konsolidovaného základu daně. Návrh směrnice dle Evropského parlamentu je pro členské státy ještě méně přijatelné, než byla jeho původní verze, a tomu také odpovídá pokrok v přijetí směrnice – téma přestalo být aktuální a ani diskuze nad ním se již nevede.

Celá politika daňové harmonizace je navíc negativně ovlivněna současným stavem v Evropské unii – při aktuálních problémech s funkčností měnové unie a euroskepticismem, který se nejvíce projevuje ve Velké Británii a Řecku, nelze pomýšlet na zásadní pokrok ve fiskální integraci, pro který je v rámci Rady Evropské unie nutný jednomyslný souhlas.

Část druhá: Dopad daňové harmonizace na Českou republiku a Velkou Británii

Smyslem druhé části je ukázat, do jaké míry se daňová harmonizace projevila ve třech základních nástrojích daňového systému České republiky a Velké Británie – vybranými nástroji jsou daň z přidané hodnoty, spotřební daně a daň korporátní, tedy nástroje, kterými se zabývala již část první, ze které se bude v následujících kapitolách vycházet. Protože spotřební daně jsou velmi členitou kategorií, dopad harmonizace bude ukázán jen na jejich nejdiskutovanější kategorii - spotřebních daních z alkoholu a alkoholických nápojů. V některých podkapitolách budou uvedeny i konkrétní případy, kdy určité rozhodnutí Evropské unie má výrazný dopad na domácí trh.

1. Česká republika

Skupina zemí, které se staly součástí Evropské unie v roce 2004 a později, měly aplikaci daňové harmonizace výrazně obtížnější než státy, které byly členy již v 90. let, kdy začaly být přijímány rozhodující směrnice, které ovlivnily dnešní podobu daňových systémů – šlo například o směrnici č. 92/77/EEC poprvé upravující sazby daně z přidané hodnoty anebo o horizontální směrnici č. 92/12/EEC upravující sazby spotřebních daní. Nevýhodou pro nově přistoupivší státy byla absence možnosti jakkoliv tato nařízení ovlivnit, všechny směrnice upravující daňovou harmonizaci byly dříve v Radě Evropské unie odsouhlaseny jednomyslným souhlasem stávajících členů a nezbývalo než se jim plně přizpůsobit. Lze jen spekulovat, jaký by byl osud směrnic, kdyby se měly projednávat v nově rozšířené unii – na základě vývoje daňové harmonizace po roce 2004 však lze usuzovat, že by řada z nich, především ty upravující minimální sazby, za nového uspořádání nikdy přijaty nebyly.

Největší rozšíření Evropské unie se na harmonizaci dále projevilo výrazně nižší přehledností, která si akutně žádá konsolidaci – na vině bylo velké množství výjimek, které se v daném období udělovaly, a vznikalo tak příliš nových samostatných směrnic, jejichž hlavním účelem často bylo pouze legislativní stvrzení konkrétních odchylek od směrnice č. 2006/112/EC, které státy vstupující v roce 2004 po přechodnou dobu mohly či stále mohou využívat.

1.1. Daň z přidané hodnoty

V roce 2015 budou v České republice aplikovány tři sazby daně z přidané hodnoty. Dále se bude pokračovat v sazbě základní daně 21% a v sazbě snížené daně 15%, jejichž hodnoty jsou platné již od roku 2013. Nově se však zavádí druhá snížená sazba, jejíž výše byla stanovena na 10%. Snížená sazba 15% se uplatňuje jak na služby, tak na zboží. Z kategorie zboží se jedná hlavně o potraviny včetně nápojů, živé dřeviny, dřevěné palivo a rostliny, chemické sloučeniny určené k lékařským účelům, knihy a další tiskoviny, zdravotnické prostředky či zboží spotřebovávané nemocnými lidmi. Z kategorie služeb se jedná například o dopravu všemi hromadnými prostředky, zdravotní či sociální péče, kulturu či pohřební služby. Pod nově sníženou sazbou 10% byl zahrnut pouze úzký výběr zboží, především kojenecká výživa a mlýnské výrobky.¹⁰ Česká republika dále využívá možnost daňového osvobození osob s obratem ne vyšším než 35 000 €, v české legislativě je strop maximálního ročního obratu stanoven na 1 000 000 Kč.

Bereme-li v úvahu sazby v roce 2015 a historické sazby od roku 2000, v následující tabulce vidíme, že Česká republika v novém tisíciletí nikdy nevybočila z Evropskou unií stanovených otevřených intervalů výše základní a snížené sazby.

Sazba (v %)	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Základní	22	22	22	22	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21	21	21
Snížená	5	5	5	5	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15	15	15
Snížená																10

Tabulka 1 Vývoj sazeb DPH v České republice. Zdroj dat: VAT Rates Applied in the Member States of the European Union (2015, str. 23)

Trend výše snížených sazeb daně z přidané v České republice je dokonce opačný – od roku 2000 se snížená sazba průběžně navyšuje, prvním vybočením z trendu je až zavedení druhé sazby v roce 2015.

1.2. Spotřební daně

Podobná situace jako u daně z přidané hodnoty panuje i u spotřební daně z piva. Následující tabulka shrnuje základní sazby daně z několika druhů alkoholových nápojů tak, jak je definují směrnice č. 92/83/EEC a č. 92/84/EEC. Hodnoty daňových

¹⁰ Sazby DPH i zboží a služby spadající pod snížené sazby jsou uvedeny v zákoně č. 235/2004 Sb. či jeho přílohách

sazeb v České republice jsou uvedeny tak, jak je v roce 2015 zveřejnila Evropská komise v tabulkách monitorujících spotřební daně všech členských zemí.

	Pivo EUR/hl/°Plato	Tiché víno EUR/hl	Šumivé víno EUR/hl	Meziprodukty EUR/hl	Alkohol EUR/hl
EU	0,758€/hl	0 €	0 €	45€/hl	550€/hl
ČR	1,164€/hl	0 €	0 €	85,08€/hl	1036,29*€/hl
* ČR aplikuje sníženou sazbu 519,96 €/hl na domácí produkci do 30 litrů destilátu					

Tabulka 2 Srovnání harmonizovaných sazeb s aktuálními sazbami v ČR

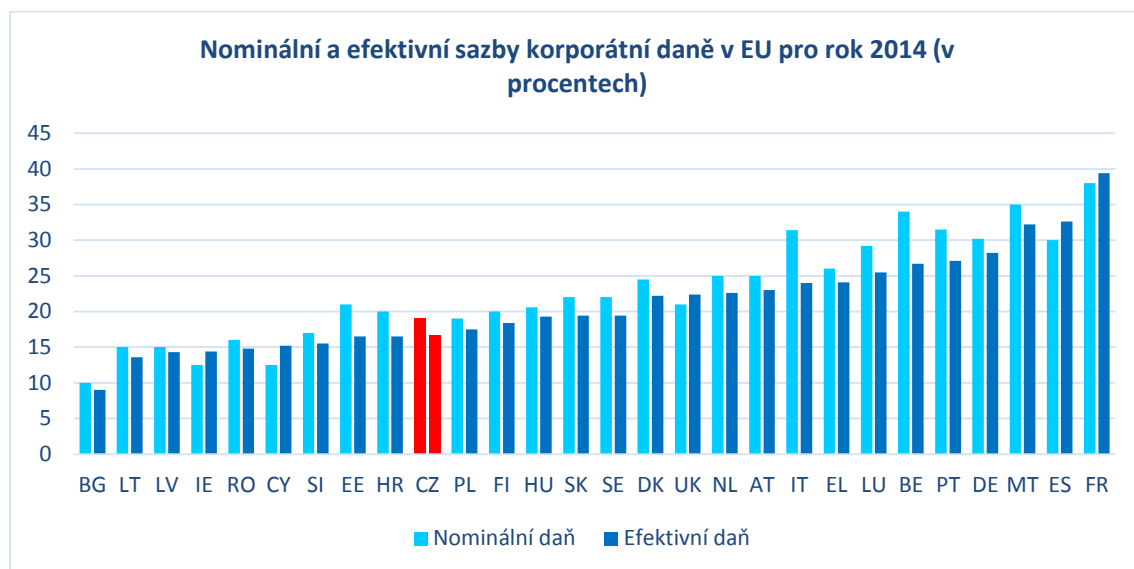
Vidíme, že ani v případě akcí z alkoholických nápojů se vláda České republiky nemusí daňovou harmonizací cítit omezena. Česká základní sazba danění piva sice patří mezi nejnižší z unie, i tak zde ale stále existuje prostor pro případné snížení daně, které politiky láká vidinou snadného zisku politických bodů. K největšímu omezení změny sazeb dochází u daně z čistého alkoholu – přestože základní minimální sazba je pouze 550 €/hl, Česká republika ji již nemůže snížit pod hranici 1000 €, protože jakmile stát tuto hranici jednou překročí, nemůže se pod ní zpětně vrátit. Další zvláštní podmínky panují i u danění piva, kde Česká republika využívá možnosti zvýhodnit takzvané nezávislé pivovary. Podle tabulek Evropské komise nejvyšší daňovou úlevu – snížení daně o 50% – využívají pivovary s ročním výstavem do 10 000 hl, s rostoucím výstavem až do 200 000 hl se úleva postupně snižuje. Zvýhodnění malých pivovarů bylo v České republice schváleno v roce 1994 po intervenci Českého svazu malých nezávislých pivovarů, jehož aktivity lze považovat za zákonodárný lobbying. Je zcela nesmyslné, aby daňová harmonizace tento druh pozitivní diskriminace v rámci vysoce konkurenčního pivního trhu podporovala.

1.3. Korporátní daň

Sazba korporátní daně, neboli daně z příjmů právnických osob, jak zní její oficiální název, je v roce 2015 nadále stanovena na 15%¹¹. Jak bylo naznačeno ve čtvrté kapitole, tyto oficiální výše sazeb, které státy uvádí a které nejčastěji figurují ve statistikách, nejsou plně směřodonné. Nezahrnují totiž specifika jednotlivých daňových systémů, které se liší především rozdílným výpočtem daňového základu. Protože sazba korporátní daně České republiky je v důsledku daňové konkurence silně ovlivněna sazbou dalších evropských států, je záhodno si výši české sazby promítnout do kontextu

¹¹ Podle zákona č. 586/1992 Sb., paragraf 21

Evropské unie. Chceme-li si objektivně srovnat sazbu korporátní daně v České republice s dalšími evropskými státy, je vhodné namísto nominálních sazeb využít spíše průměrné efektivní sazby. Tabulka srovnává sazby členských zemí za rok 2014, protože data pro rok 2015 zatím nejsou dostupná.



Tabulka 3 Nominální a efektivní sazby korporátní daně v EU pro rok 2014 Zdroj dat: Taxation Trends in the EU (2014, str. 36) a ZEW (2014, str. 2)

Z tabulky je zřejmé, že Česká republika patří mezi země s nižší sazbou korporátní daně, což je pro postsovětskou oblast charakteristická strategie přilákání nových investorů. Zatímco efektivní sazba v České republice je 16,7%, v sousedním Rakousku je 23% a v Německu dokonce 28,2%. Schwarz (2007, str. 9) dlouhodobě vyšší sazby Rakouska i Německa vysvětluje „*lepším přístupem na větší trh, lepší infrastrukturou, lepší vymahatelností práva a dalšími faktory*“ a srovnatelně nízké sazby postkomunistických států přičítá ostřejší daňové konkurenci. Ze statistiky sazeb i Schwarzova názoru lze tedy podpořit argument, že z teoretického hlediska není daňová harmonizace korporátních daní třeba, protože výše korporátní sazby reflektuje atraktivitu daného státu pro investora a do značné míry je tedy řízena trhem.

2. Velká Británie

Velká Británie se dlouhodobě vyznačuje vysokou mírou neochoty podrobovat se přibývajícím regulacím ze strany Evropské unie. Symbolem této neochoty je trvalá výjimka z povinnosti přijmout společnou měnu, kterou si Velká

Británie dokázala vyjednat v rámci novelizované Smlouvy o Evropské unii (Maastrichtská smlouva) v roce 1992. Podobný přístup můžeme pozorovat i v oblasti daňové politiky, kde si stát rovněž často prosazuje svou (nulová snížená sazba daně z přidané hodnoty) anebo se aktivně angažuje v kritice nově navrhovaných směrnic (směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob). Za předpokladu, že případné nové směrnice upravující společnou daňovou politiku musí být v Radě Evropské unie jednomyslně schváleny, lze do budoucna očekávat, že právě Velká Británie bude pravidelně jednou ze zemí, které omezení autonomie v daňové oblasti budou trvale blokovat.

1.1. Daň z přidané hodnoty

V současnosti Velká Británie uplatňuje tři sazby daně z přidané hodnoty (value added tax) – základní sazbu (standard rate) ve výši 20%, sníženou sazbu (reduced rate) ve výši 5% a nulovou sazbu (zero rate)¹². Snížená sazba se uplatňuje především na vybrané zboží, mezi které patří elektřina, plyn, topný olej a pevná paliva pro nekomerční využití, zařízení instalovaná za účelem snížení spotřeby energie, zařízení k vytápění a zavedení plynového přívodu, vybrané zdravotní pomůcky či dětské sedačky. Výčet položek u nulové sazby je ještě širší než u snížené sazby, jde v první řadě o potraviny (s výjimkou několika druhů nezdravých pochutin jako jsou alkohol a další nápoje, zmrzlina, bramborové lupínky, čokoláda a podobně), knihy a další tiskoviny, hromadnou dopravu a vybrané lékařské potřeby. Stejně jako v České republice i ve Velké Británii se uplatňuje osvobození od daně z přidané hodnoty osob s obratem nižším než 81 000 GBP. Velká Británie může osvobození s tak vysokým limitem uplatňovat, protože toto právo jí podobně jako možnost aplikovat nulovou sazbu bylo zachováno ve směrnici č. 92/77/EEC.

Velkým, mediálně známým tématem se ve Velké Británii v nedávné době stalo nové pravidlo Evropské unie, jehož účelem je donutit prodejce digitálního zboží (elektronických knih, internetových kurzů, digitálních grafických děl a podobně) k dodržování principu země určení. Například deník Financial Times (2014) referoval, že hlavním záměrem bylo znemožnit praktiku velkých korporací typu Amazon, které skrze své webové stránky nabízejí své digitální zboží (typicky elektronické knihy) v celé Evropě, ale sídlí a daně odvádějí v jediném státě, který je pro korporaci

¹² Informace o sazbách i položkách se sníženou sazbou jsou uvedeny na oficiálním vládním webu www.gov.co.uk

atraktivní nízkou sazbou daně z přidané hodnoty (a ideálně zároveň nízkou sazbou daně ze zisku). Protože Evropská unie opomněla stanovit osvobození od daně pro drobné podnikatele, praktickým důsledkem je, že všichni prodejci digitálního zboží by se musely v jednotlivých členských zemích, kde mají zákazníky, zaregistrovat anebo se k dani z přidané hodnoty registrovat ve Velké Británii, která by odvody z daní následně distribuovala do odpovídajících členských zemí, což ale zároveň implikuje nutnost odvádět DPH i ze zboží prodaného na domácí půdě, přestože obrat prodávajícího nepřesahuje 81 000 GBP. Novinka se proto stalo nechvalně známá svým tvrdým dopadem na nezanedbatelný počet drobných podnikatelů, pro které znamená neúměrné zvýšení administrativní zátěže, které může být i likvidační.

Na situaci s daní z přidané hodnoty ve Velké Británii se zdá, že daňová harmonizace v této oblasti se do značné míry mívá účinkem. Přestože uplatňované sazby kolidují s těmi centrálně stanovenými, stát může díky staré výjimce uplatňovat nejen nulovou sazbu, ale i vysoký finanční limit osvobození od daně. Jak lze z hlediska daňové harmonizace ospravedlnit, že Velká Británie může uplatňovat limit přibližně třikrát vyšší než například Česká republika? Na normě týkající se digitálního zboží je dokonale vidět, jak nedomyšlený může centrální zásah být – přestože Evropská unie často argumentuje ochranou spotřebitele, v tomto případě to bude právě konečný spotřebitel, kdo nakonec na normu doplatí, protože drobní prodejci buď zvýší ceny, anebo své produkty už vůbec nabízet nebudou. Deformace trhu, kterou podle Evropské unie korporace svým pragmatickým jednáním způsobují, bude nahrazena deformací novou, která se projeví úbytkem nabídky a zvýšením cen.

1.2. Spotřební daně

Spotřební daně z alkoholu jsou ve Velké Británii s výjimkou Irska nejvyšší v celé Evropské unii. Na následující tabulce¹³ jsou srovnány současné sazby Velké Británie s povinnými základními sazbami. V tabulce jsou pro srovnání uvedeny i sazby uplatňované Českou republikou – právě toto srovnání nejlépe ilustruje stav, v jakém se daňová harmonizace akcízů z alkoholu nachází.

¹³ Hodnoty opět vychází z aktuálních tabulek spotřebních daní Evropské komise

	Pivo EUR/hl/°Plato	Tiché víno EUR/hl	Šumivé víno EUR/hl	Meziprodukty EUR/hl	Alkohol EUR/hl
EU	0,758€/hl	0 €	0 €	45€/hl	550€/hl
ČR	1,164€/hl	0 €	0 €	85,08€/hl	1036,29€/hl**
VB	24,08€/hl*	351,21€/hl	449,85€/hl	468,22€/hl	3626,32€/hl
* akcíz je uvalován z finálního produktu, pro který je povinná minimální sazba 1,87 EUR/hl					
** ČR aplikuje sníženou sazbu 519,96 €/hl na domácí produkci do 30 litrů destilátu					

Tabulka 4 Srovnání harmonizovaných, britských a českých daňových sazeb alkoholu

V minulosti musela Velká Británie díky svým neobvykle vysokým sazbám dokonce zakročit proti pašování levných alkoholických nápojů do své země. Zajímavého případu si všiml Baldwin (2008, str. 108), který popisuje spor Evropské unie a Velké Británie ohledně dovozu alkoholu. Do země se dováželo čím dál více alkoholových nápojů zakoupených ve státech s nižší spotřební daní pod záminkou dovozu zboží k vlastní spotřebě. Když objem dovozu „pro vlastní spotřebu“ přesáhl odůvodnitelnou mez, začala celní správa proti podezřelým dovozům tvrdě zakročovat zabavováním vozidel převážejících podezřelé množství zboží. Výsledkem byl ostrý spor mezi Velkou Británií a Evropskou unií, která nesouhlasila s omezováním práv spotřebitelů nakupovat zboží pro vlastní potřebu a volně se s ním pohybovat, možné řešení zneužitelného principu však nenabídla.

Další problém pro Velkou Británii přineslo nové nařízení Evropské komise, která jí počátkem roku 2015 uložila, aby odpuštěním daně přestala zvýhodňovat malé výrobce ciderů s objemem do 70 hl ročně – stát by tedy byl nucen začít na cider s nejnižším obsahem alkoholu uplatňovat alespoň minimální daň ve výši 39,66€/hl. Případ se stal mediálně známým, referovaly o něm například dominantní deníky The Independent (2015, str. 26) nebo The Telegraph (2015), protože cidery, často vyráběné právě malými místními výrobci, jsou oblíbeným tradičním nápojem. Výjimka, která se stala předmětem sporu, navíc ve Velké Británii platí již od roku 1976 a využívá ji většina výrobců, britský trh ciderů je totiž netypický vysokou koncentrací maloproducentů. Pokud tedy stát skutečně vyhoví nařízení Evropské unie, tržní cena nápoje pravděpodobně půjde nahoru, může dojít i ke snížení nabídky vinou úbytku výrobců. Případ je do značné míry paralelou nově vzniklé situace na trhu digitálního zboží, je ale mimořádně zajímavý v kontextu s trhem piva – cider je totiž jeho nejbližším substitutem. Na tom by nebylo nic zvláštního, kdyby právě na trhu piva

neexistoval systém daňových úlev podporující malé producenty, který Velká Británie podobně jako několik dalších členských států uplatňuje. Pokud se Velká Británie přizpůsobí novému nařízení, nastane paradoxní situace, kdy malí výrobci dvou podobných statků, velmi blízkých substitutů, budou daně odlišně, jedni s daňovou úlevou, druzí bez ní.

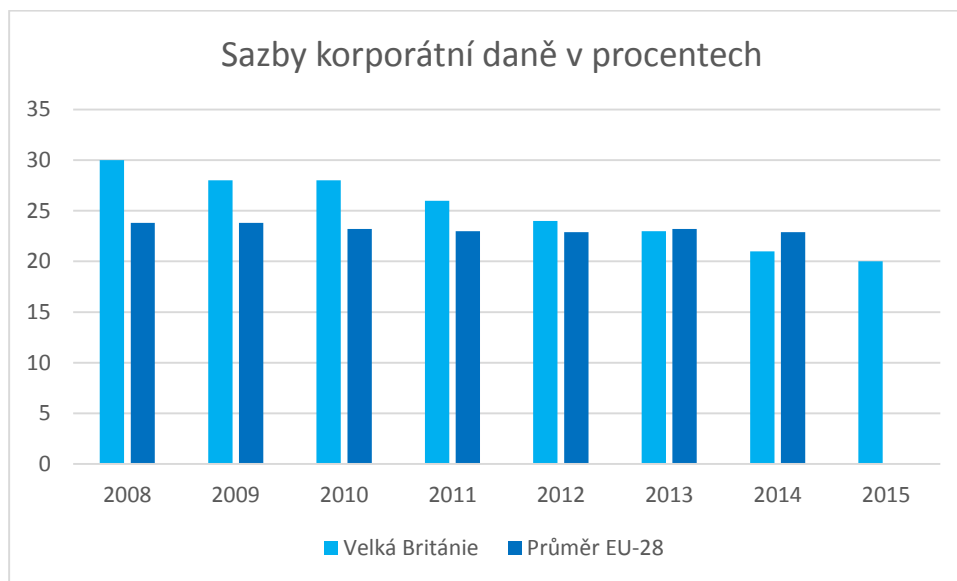
Na rozdíl od daně z přidané hodnoty ve spotřebních daních z alkoholu se nevyskytuje tak vysoký počet nepřehledných výjimek, o to komplikovanější je ale samotný systém.

1.3. Korporátní daň

Velká Británie v roce 2015 aplikuje jedinou základní sazbu, jejíž výše je 20%. Oproti minulým rokům tak dochází k výrazné změně, protože dříve se daň uplatňovala progresivně a firmy se rozlišovaly podle výše obrátu – firmy s obrátem do 300 000 GBP byly oproti korporacím zvýhodněny v řádu jednotek procent. Dále Velká Británie aplikuje zvláštní daňovou sazbu na společnosti podnikající v ropném těžařském průmyslu (ring fence companies) – zde se nadále uplatňuje progresivní režim, ve kterém firmy s obrátem do 300 000 GBP odvádějí 19% svého zisku, zatímco firmy s vyšším obrátem 30%¹⁴.

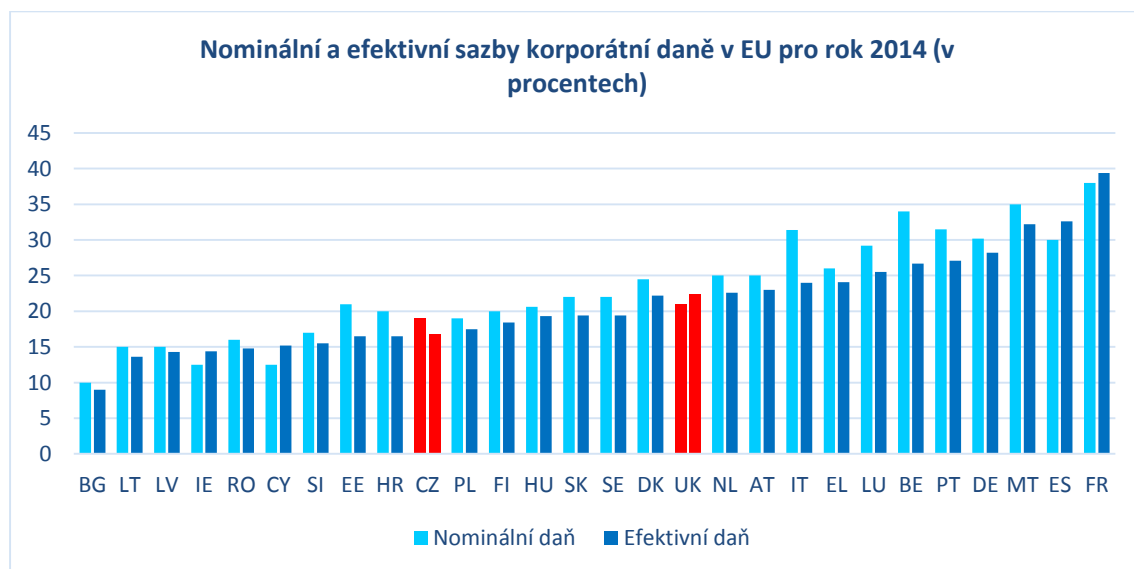
Velká Británie od roku 2008 začala v oblasti korporátních daní prosazovat agresivní daňovou politiku, která je zřejmá z následujícího grafu – zatímco v roce 2008 se britská výše sazby pohybovala vysoko nad evropským průměrem, v roce 2014 už tomu bylo naopak.

¹⁴ Všechny údaje byly čerpány z oficiálního vládního webu www.gov.co.uk



Tabulka 5 Sazby korporátní daně v procentech Zdroj dat: Taxation Trends in the EU (2014, str. 36)

Počet procentních bodů, o které byla britská sazba v období 2008 až 2014 snížena, je navíc největším snížením korporátní daně v rámci Evropské unie¹⁵! Na přehledu sazeb korporátní daně všech členů je nejlépe vidět, že sazba Velké Británie patří v rámci západních států mezi nejnižší.



Tabulka 6 Nominální a efektivní sazby korporátní daně v EU pro rok 2014 Zdroj dat: Taxation Trends in the EU (2014, str. 36) a ZEW (2014, str. 2)

¹⁵ Na základě statistik v Taxation Trends in the EU (2014, str. 36)

Některá ekonomická periodika dokonce začala Velkou Británii nazývat daňovým rájem, který úspěšně přitahuje nové korporátní společnosti – tak o daňové strategii referoval například Global Finance (2014, str. 1) v souvislosti s přesídlením koncernu Fiat-Chrysler z Itálie do Londýna. Zároveň je třeba brát v úvahu, že daňová konkurence, ve které se Velká Británie pohybuje, má jiný charakter než daňová konkurence relevantní například pro východoevropské státy. Pro Velkou Británii je díky úzkým vazbám na severoamerický kontinent rozhodující i sazba uplatňovaná ve Spojených státech amerických, jejíž výše je nyní 35%¹⁶, tudíž relativně vysoká. Velká Británie tak využívá příležitosti k přitáhnutí nejen korporací z Evropy, ale i těch ze Severní Ameriky a evropská daňová konkurence tak začíná mít dohru i pro Spojené státy.

¹⁶ Zdroj: statistiky OECD

Diskuze

Následující diskuze na základě teoretického základu a na příkladu praktických dat z České republiky a Velké Británie vyhodnotí, zda dochází k zamýšlenému sblížení daní dvou zcela odlišných evropských států a zda tyto státy respektují harmonizační směrnice.

U daně z přidané hodnoty můžeme u obou států pozorovat dva jevy – harmonizace sazeb je v případě daní z přidané hodnoty natolik kompromisní, že stát na její mantinely nenaráží a prakticky není omezen (případ základní sazby) anebo stát uplatňuje politiku, která v souladu se základním zněním směrnice není, ale stát má vyjednanou výjimku. Tudíž z formálního hlediska je zavedení třetí sazby v České republice v pořádku, z funkčního hlediska však politika státu jde proti sblížení sazeb. Nulová snížená sazba ve Velké Británii dokonce ani nesplňuje minimální hranici snížené sazby 5%. K umělému sblížení daňových sazeb vlivem směrnic zde v podstatě nedochází. Když se za této situace Evropská unie rozhodne navíc způsobit zemětřesení na trhu digitálního zboží neústupným vyžadováním dodržení principu země určení, nelze pak očekávat, že státy, obzvláště pak Velká Británie, dopustí jakýkoliv pokrok ve věci harmonizace daně z přidané hodnoty.

Protože sazby daně z přidané hodnoty obou států si jsou přirozeně docela blízké, je až po provedení analýzy zřejmé, že tomu tak není v důsledku daňové harmonizace. V případě spotřebních daní je však neúčinnost úpravy daňové harmonizace zřejmá na první pohled. Je vůbec možné za situace, kdy britské sazby jsou mnohonásobně vyšší než sazby české, mluvit o harmonizaci nebo alespoň aproximaci sazeb? Spíše ne. Minimální sazby jsou navíc opět natolik nízké, že ani pro Česko republiku nejsou významné a omezující. Celkově na daňové harmonizaci spotřebních daní z alkoholických nápojů a alkoholu můžeme pozorovat, že se jedná o velmi nesourodý systém danění, který vůbec nepřispěl k aproximaci sazeb napříč Evropskou unií, naopak v případě Velké Británie vyvolává dodatečná pnutí způsobená jejími neobvykle vysokými akcízami a dalšími specifiky. Sblížení sazeb je v budoucnu vysoce nepravděpodobné, a to hlavně díky obrovskému rozptylu sazeb jednotlivých členských států, který je dokonale vidět právě na srovnání České republiky s Velkou Británií. Pro Českou republiku by teoreticky další sblížení znamenalo navýšení sazeb a neúnosné zdražení alkoholových nápojů neodpovídající české kupní síle, Velká Británie by

naopak sazby musela snížit, což by naopak mohlo vyvolat významný výpadek ve státním rozpočtu. Součástí neúspěšné snahy regulovat zdanění alkoholu je i zachování diskriminační výjimky pro malé pivovary.

Posledním zkoumaným nástrojem bylo danění korporací. V tomto případě se Evropské unii doposud nepodařilo najít shodu ani na strukturální úrovni, sblížení sazeb je dlouhodobě pouze nesplněným přáním Německa či Francie, které poškozují existence daňových rájů jako je Irsko. V teoretické a následně i praktické části se zároveň objevovaly indicie naznačující, že harmonizace danění korporací nemusí být vůbec třeba – daňové sazby jednotlivých států se odvíjejí od mnoha různých faktorů daných trhem. Umělá harmonizace by tento systém přirozené tvorby daňových sazeb mohla narušit a přinést s sebou nečekané problémy, jako se tomu stalo v případě eurozóny.

Na výzkumnou otázku lze tedy odpovědět: ne, k daňové harmonizaci vlivem působení Evropské unie nedochází, pokud ke sblížení sazeb dochází, jde spíše o důsledek spontánní daňové konkurence. Daňové politiky České republiky a Velké Británie jsou sice formálně v souladu s evropskou legislativou, z funkčního hlediska však místy paradoxně jdou proti směru daňové harmonizace.

Závěr

Po téměř šedesátiletém rozvoji myšlenky sjednocení daní je současná podoba daňové harmonizace stále problematická. Z formálního hlediska je systém daňové harmonizace příliš členitý a nepřehledný, což je způsobeno hlavně vysokým množstvím výjimek, které jsou udělovány formou nových směrnic. Především oblast daně z přidané hodnoty potřebuje být znovu zkonsolidována do jednoho celku. Na příkladu České republiky a Velké Británie navíc bylo ukázáno, že daňová harmonizace ke sblížení sazeb těchto států prakticky nepřispívá. Obecně platné minimální sazby daně z přidané hodnoty či spotřebních daní jsou většinou natolik nízké, že pro většinu členských států nepředstavují omezení.

Samostatnou kapitolou je zdanění korporátních společností a daňová konkurence. Je paradoxní, že daňová konkurence v této oblasti byla dlouhodobě zmiňována jako hlavní argument pro daňovou harmonizaci, přitom právě zdanění korporací zaznamenalo nejmenší pokrok, když se nedaří překonat problém sjednocení daňových základů, bez něhož logicky nemůže dojít k harmonizaci sazby. Ve třetí kapitole bylo navíc uvedeno hned několik argumentů vycházejících z ekonomie a teorie fiskálního federalismu, které vyvrací Evropskou unií prosazovanou tezi o nutnosti omezení daňové konkurence, respektive v terminologii unie škodlivé daňové soutěže.

V následujících letech nelze očekávat, že by došlo k dalšímu prohloubení integrace daňové politiky. Dokud bude přijetí nových směrnic upravujících daňovou harmonizace podmíněno jednomyslností, je vývoj v této věci v podstatě zablokován. Evropská členská základna je příliš široká na hledání jednomyslného konsenzu v tak politicky citlivé oblasti jako jsou daně. Naznačuje to i historie společné daňové politiky – k největšímu pokroku došlo v minulém tisíciletí, kdy základna byla výrazně užší. Reálným cílem pro blízkou budoucnost by tak mohlo být spíše zkvalitnění a revize stávajících směrnic. U daně z přidané hodnoty je například otázkou, jaký má harmonizace sazeb vlastně smysl, když minimální hodnoty jsou stanoveny příliš kompromisně, a i přesto se jim řada států včetně České republiky a Velké Británie za pomoci výjimek vymyká.

Summary

Tax harmonisation has been an issue throughout whole history of the European Union. It was mentioned for the very first time in the Treaty of Rome in 1957 as an important future part of necessary European integration. Ever since, however, it has been always very difficult to reach a consensus, which would enable the Union to implement a very specific harmonisation that would be strong enough to actually converge member states' taxation. I set the Czech Republic and Great Britain as two examples of countries influenced by tax harmonisation and I attempted to show whether these states' tax systems are converging and whether the systems are in compliance with harmonisation directives. Based on the findings in both the first and second part of the thesis it might be observed that no convergence caused by tax harmonisation seems to be in progress. In fact, we can name examples when Great Britain is going in the opposite direction than the directives, even though these deviations are permitted through many official exemptions – this is the case of value added taxes, for example.

Tax harmonisation is very often associated with tax competition. As I explained in the third chapter, from the economic point of view it is not quite clear whether this economic process is something that should and needs to be regulated, as the European Union assumes. Comparison of corporate tax rates in Europe and Great Britain for instance shows that tax convergence might occur spontaneously, this option has already been considered by certain economic theories which I mentioned in the first part of the thesis. In addition, corporate tax is one of most sensitive topics in the area of tax harmonisation, since political consensus about corporate tax regulation is, as historic experience showed, practically impossible.

Overall, tax harmonisation in the European Union does not prove to be very effective. Rates set by the European Union often have little or no impact at all, states are allowed to negotiate one or even more exceptions. Current situation in the European Union does not suggest further progress any time soon.

Použitá literatura

Odborná literatura

BALDWIN, Richard E a Charles WYPLOSZ. *Ekonomie evropské integrace*. 1. vyd. Překlad Stanislav Šaroch. Praha: Grada, 2008, 478 s. ISBN 9788024718071.

FINK, Ronald. Britain Basks In Its Newfound Tax Haven Status. *Global Finance*. 2014, roč. 28, č. 3, s. 1.

HOBZA, Alexandr. *Evropská unie a hospodářské reformy*. 1. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxxi, 352 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-122-2.

HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 3. aktualiz. vyd. Praha: C.H. Beck, 2002, xxii, 714 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-681-6.

HOLMAN, Robert. *Makroekonomie: středně pokročilý kurz*. Vyd. 1. Praha: C.H. Beck, 2004, xiv, 424 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-764-2.

HUŇADY, Ján a Marta ORVISKÁ. The empirical evidence for corporate tax competition among the EU member states. *Region Direct*. 2014, roč. 7, č. 1, str. 105 - 142. ISSN: 1337-8473.

KOHOUT, Pavel. *Finance po krizi: Evropa na cestě do neznáma*. 3., rozš. vyd. Praha: Grada, 2011, 328 s. Finanční trhy a instituce. ISBN 978-80-247-4019-5.

KOPŘIVA, Jan. *Harmonizace daní v Evropské unii*. Brno, 2011. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity. Vedoucí práce Ivana Pařízková.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2003, 263 s. ISBN 8086395847.

LACINA, Lubor. *Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii*. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, xxvii, 538 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7179-560-5.

MIKLOŠ, Ivan. *Daňová konkurence: sborník textů*. Vyd. 1. Editor Marek Loužek. Praha: CEP - Centrum pro ekonomiku a politiku, 2004, 85 s. Ekonomika, právo a politika. ISBN 80-86547-29-9.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 7, s. 30-34.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 6, s. 37-43.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.

SCHWARZ, Jiří et al. *Analýza investičních pobídek v České republice*. Národohospodářská fakulta, 2007. Vysoká škola ekonomická.

SPENGL, Christoph et al. *Effective Tax Levels: Project for the EU Commission*. Mannheim, 2014. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4., aktualiz. vyd. Praha: Linde, 2010, 351 s. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-799-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008, xvi, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

Další dokumenty

2003/96/EC

2006/112/EC

2008/118/EC

2009/47/ES

2011/64/EU

586/1992 Sb., paragraf 21

92/83/EEC

92/84/EEC

EUROSTAT. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. Lucembursko: Publications Office of the European Union, 2014. Eurostat Statistical books. ISBN 978-92-79-35672-8.

RUDING, Onno. *Report of the Committee of Independent Experts on company taxation*. 1992.

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, Řím, 1957.

White Paper from the Commission to the European Council, Miláno, 1985.

Internetové zdroje

BOUNDS, Andrew. 2014. Treasury listens to VAT fears of digital entrepreneurs. *Financial Times* [online]. [cit. 2015-05-14]. Dostupné z: <http://www.ft.com/cms/s/0/65eca2c2-7bcd-11e4-b6ab-00144feabdc0.html#axzz3a49SHRk8>

British cider makers face being crippled by Brussels bureaucrats. *The Telegraph* [online]. 2015 [cit. 2016-01-04]. Dostupné z: <http://www.telegraph.co.uk/finance/newsbysector/retailandconsumer/leisure/11665964/British-cider-makers-face-being-crippled-by-Brussels-bureaucrats.html>

Cider industry at war over tax-exemption deal. *The Independent* [online]. 2015 [cit. 2016-01-04]. Dostupné z: <http://www.independent.co.uk/life-style/food-and-drink/news/cider-industry-at-war-over-tax-exemption-deal-10125313.html>

EVROPSKÁ KOMISE. 2015. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. str. 23. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Francouzsko-německý návrh fiskální unie přijal summit chladně. 2011. Euractiv.cz [online]. [cit. 2015-05-13]. ISSN 1803-2486. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/ekonomika-a-euro/clanek/sefove-unie-ustedrili-ranu-nemecko-francouzskemu-pakt-konkurenceschopnosti-prisli-s-vlastnim-008516>

Instituce EU mají vlastní Pakt pro konkurenceschopnost. 2011. Euractiv.cz [online]. [cit. 2015-05-13]. ISSN 1803-2486. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/ekonomika-a-euro/clanek/sefove-unie-ustedrili-ranu-nemecko-francouzskemu-pakt-konkurenceschopnosti-prisli-s-vlastnim-008516>

Oficiální webová stránka britské vlády [online]. [cit. 2016-01-02]. Dostupné z: www.gov.uk

Seznam obrázků a tabulek

Obrázek 1 Schéma stupňů daňového sjednocení	6
Tabulka 1 Vývoj sazeb DPH v České republice	22
Tabulka 2 Srovnání harmonizovaných sazeb s aktuálními sazbami v ČR	23
Tabulka 3 Nominální a efektivní sazby korporátní daně v EU pro rok 2014	24
Tabulka 4 Srovnání harmonizovaných, britských a českých daňových sazeb alkoholu	27
Tabulka 5 Sazby korporátní daně v procentech	29
Tabulka 6 Nominální a efektivní sazby korporátní daně v EU pro rok 2014	29