

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**PRÁVNICKÁ FAKULTA**

**RIGORÓZNÍ PRÁCE**

**Téma: SBLIŽOVÁNÍ DAŇOVÉ SPRÁVY  
V SOULADU S PRÁVEM EU**

**KONZULTANT RIGORÓZNÍ PRÁCE :**

**Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.**

**ZPRACOVAL :**

**Mgr. Eduard Grygar**

**Praha duben 2007**

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**FAKULTA PRÁVNICKÁ**

**Prohlašuji, že jsem tuto rigorózní práci zpracoval samostatně a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.**

**V Rožnově pod Radhoštěm dne 15.4.2007**

*Eduard Grygar*  
**Mgr. Eduard Grygar**

## OBSAH

Úvod.....	5
<b>1. Základní pojmy.....</b>	<b>7</b>
1.1.    Daně, daňová správa.....	7
1.2.    Členění daní.....	12
1.3.    Rozpočtové určení daní.....	14
1.4.    Daňová soustava České republiky.....	14
1.5.    Daňová správa v České republice.....	15
<b>2. Sbližování daňové správy.....</b>	<b>16</b>
2.1.    Vymezení pojmu sbližování daňové správy (daňová harmonizace)....	16
2.2.    Daňová harmonizace a konkurence.....	19
2.3.    Vývoj harmonizačního procesu.....	25
2.4.    Harmonizace nepřímých daní.....	28
2.5.    Harmonizační proces daně z přidané hodnoty.....	32
2.6.    Harmonizační proces spotřebních daní.....	37
2.7.    Energetické produkty a elektrická energie.....	39
2.8.    Alkohol a alkoholické nápoje.....	40
2.9.    Tabák a tabákové výrobky.....	42
2.10.   Harmonizace přímého zdanění.....	44
2.11.   Legislativa v oblasti přímých daní.....	51
2.12.   Role judikatury Evropského soudního dvora v procesu harmonizace přímých daní.....	58
<b>3. Evropská společnost.....</b>	<b>64</b>
3.1.    Pojem.....	64
3.2.    Charakteristika evropské společnosti.....	65
3.3.    Daňové aspekty evropské společnosti.....	68
3.4.    Role evropské společnosti v harmonizačním procesu.....	71

<b>4. Konvence k zamezení dvojímu zdanění v Evropské unii.....</b>	<b>72</b>
4.1. Model OECD.....	74
4.2. Struktura modelu OECD.....	75
4.3. Model OSN.....	77
4.4. Struktura modelu OSN.....	79
<b>5. Evropská organizace daňových správ.....</b>	<b>80</b>
<b>6. Pracovní program IOTA.....</b>	<b>82</b>
<b>7. „Ekologizace“ daňové soustavy.....</b>	<b>83</b>
<b>8. Program modernizace české daňové správy.....</b>	<b>85</b>
<b>9. Závěr.....</b>	<b>88</b>
<b>10. Přílohy.....</b>	<b>94</b>
<b>11. Použitá literatura.....</b>	<b>97</b>

## Úvod

Tématem této rigorózní práce je „Sbližování daňové správy v souladu s právem EU“. Vybral jsem si tuto problematiku, protože se zajímám o oblast financí a finančního práva. Je to obor, který zaznamenává v dnešní době značný rozvoj a vykazuje do budoucna velký potenciál. Domnívám se, že integrace Evropy je v současné době jedinou možnou cestou k rozvoji a konkurenceschopnosti členských států unie na celosvětovém trhu. Samozřejmě, že členství v Evropské unii nevyřeší všechny problémy ze dne na den, ale je to složitý a dlouhodobý proces, který by měl České republice pomoci k začlenění mezi nejvyspělejší státy světa a napomoci k rozvoji demokracie, tržního hospodářství, společenského a kulturního života a mnoha dalších oblastí.

Evropská integrace se stala ve druhé polovině 20. století hlavním projektem států západní Evropy, jehož vedoucí ideou byla vize mírové, stabilní a prosperující Evropy. Z této vize vycházela i opatření, která proměnila charakter vztahů mezi členskými státy Evropské unie. Evropská unie tak přesáhla geografický princip a vyžadovala na každém členském státu vysokou úroveň demokracie a politické kultury, fungující tržní ekonomické mechanismy, konsolidovaný právní systém a efektivní fungování státních institucí.

Československá republika v roce 1989 vstoupila do světa vyspělých zemí, kde se začala setkávat s tvrdou konkurencí moderních ekonomik a se zcela jinými pravidly hospodářské soutěže, než jak tomu bylo ve světě socialistických ekonomik. To změnilo i obsah podmínek pro přijetí nových členů do Evropské unie, který je náročnější než v předchozím desetiletím, kdy bylo dostačující, jestliže uchazečská země splnila základní kritéria, stanovená summitem Evropské unie v Kodani v roce 1993. Je to především stabilita institucí zaručujících demokracii, funkční právní stát, dodržování lidských práv a práv menšin, uplatňování tržní ekonomiky a plnění závazků, vyplývajících z členství v Evropské unii. Podmínky vstupu byly od vydání dokumentu „Přístupové partnerství“ z března 1998 v mnoha směrech zpřísněny a jsou mnohem konkrétnější, než v předešlých letech. Tento dokument stanovoval každoročně jednotlivým uchazečským zemím priority pro přípravu na vstup do

Evropské unie v jednotlivých oblastech. Pravidelné roční zprávy Evropské komise vyjadřují doporučení, kam by měly jednotlivé uchazečské země směřovat své úsilí.

Za zásadní považuje Evropská komise nejen přijetí právních a dalších norem, ale i zajištění jejich skutečného uplatňování v praxi podle stejných standardů, jaké jsou používány v rámci Evropské unie. To se v plné míře týká i našeho úkolu reformovat celní a daňovou správu.

Česká republika se stala k 1.5.2004 členským státem Evropské unie. Stanovená kritéria nám mají napomoci úspěšně se začlenit do skupiny nejrozvinutějších zemí. Země Evropské unie již zvládají průvodní důsledky globalizace tím, že jako spolek států si prosazují svá pravidla regulace vlivu nadnárodního kapitálu na Evropskou unii. Činí tak například důrazem na ochranu hospodářské soutěže a kontroly státní pomoci, které patří k hlavním principům ochrany jednotného trhu. Nadnárodní charakter společenských a ekonomických vztahů se dnes promítá i do politiky České republiky. Jednotlivé kroky, například v oblasti investičních pobídek a dotací, respektují komunitární pravidla a jsou konzultovány s Evropskou komisí. Evropská unie na to reaguje postupným otevíráním cílené pomoci jednotlivým regionům.

Tato práce by měla poskytnout přehled o otázkách sblížení a modernizace daňové správy naší republiky s právem Evropské unie.

## 1. Základní pojmy

### 1.1. Daně, daňová správa

Žádný daňový systém se neobejde bez soustavy pravidel, na základě kterých se daně vybírají. Pravidla výběru daní se v průběhu staletí měnila, a vyvíjely se i požadavky kladené na soustavu úkonů vedoucích k výběru daní. Smyslem jakýchkoliv opatření bylo předání daňového výnosu jeho příjemci, a tím byl zpočátku panovník. Ve středověku panovník často nevynakládal úsilí na dostatečný výběr daní sám, ale právo vybírat daně za úplatu, pronajímal zpravidla svobodnému pánu - pachtýři. Pro toho platilo, že vybral-li více, než s jakou částkou panovník počítal, byl pro něj pronájem daně efektivnější. A protože zpravidla pachtýř nemíval dlouhodobý zájem na výnosu daně, počínal si při výběru daně často nevybíravě. Pachtýři v této době neměli tu nejlepší pověst, vždyť výběr daně býval spojen nejen s fyzickým násilím, ale někdy i se ztrátou života. Také na přiměřenost daňového zatížení se nebral příliš zřetel, daně se vybíraly způsobem „ber, kde ber“.

V průběhu staletí se představy o co nejlepším výběru daní měnily. Požadavky kladené na optimální výběr daní byly stále složitější a propracovanější. Vhodná pravidla výběru daní se stala součástí požadavků kladených na dobrý daňový systém. *Souhlasím s kánony Adama Smithe, které se týkají daní.* První kánon zní : „Daň, kterou má platit jednotlivec, by měla být stanovena přesně a nikoli libovolně. Doba splatnosti, způsob placení a suma, kterou má platit, to všechno by mělo být poplatníkovi a komukoliv jinému naprosto jasné.“<sup>1</sup>

*Tento kánon vyjadřuje požadavek jednoznačnosti způsobu stanovení a výběru daní, který úzce souvisí s jednoduchostí a srozumitelností pravidel výběru daně. Podotýkám, že požadavek na jednoznačné a přesné stanovení daňové povinnosti, kterou je možno vždy zdůvodnit a jejíž konstrukce je všem srozumitelná, byl v této době značně revoluční a byl spojen mimo jiné s rozvíjejícími se schopnostmi evidence majetku a dalších objektů zdanění.* Druhý kánon zní: „Každá

---

<sup>1</sup> Smith Adam, Pojednání o podstatě původu bohatství národů. SNPL, Praha 1958, str. 393.

daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejvíce hodí“.<sup>2</sup> *Toto jednoduché pravidlo vyžaduje vytvoření systému, kdy výběr daně co nejlépe kopíruje období, ve kterém je daňovému subjektu k dispozici důchod, ze kterého lze daň hradit a současně způsob výběru daně, který je pro něj spojen s minimálními útrapami a omezeními.*

Princip minimalizace administrativních nákladů je shrnut v dalším daňovém kánonu : „Každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik ona daň přináší do státní pokladny.“<sup>3</sup>

*Je zřejmé, že by bylo nesmyslné vybírat daně jen na základě prosté dobrovolnosti. Mají-li být daně ve prospěch celé společnosti skutečně vybrány, pak stát musí nad tímto procesem aktivně dohlížet, protože každý sice je ochoten teoreticky uznat, že stát potřebuje vybírat prostředky od jednotlivců, aby měl z čeho hradit nutné celospolečenské potřeby, ale on sám má tendenci se na tomto společném cíli podílet co nejméně.*

*Domnívám se, že dobrý daňový systém by měl být mimo jiné takový, který minimalizuje nadměrné daňové břemeno. Jeho projevem jsou i administrativní náklady výběru daně. Proto i pravidla výběru daně by měla být optimalizována, a to tak, aby na jedné straně bylo možno daně vybrat ve stanovené výši a na straně druhé, výběr daně by měl být spojen s co nejmenšími administrativními náklady nejen na straně státu, ale i na straně daňových subjektů. Zejména na straně daňových subjektů není možno náklady výběru daně redukovat pouze na výdaje vynaložené v souvislosti se splněním daňové povinnosti. V širším slova smyslu jde o každou ztrátu užitku způsobenou uložením daňové povinnosti, například strach z odhalení chyb ve výpočtu daně nebo přímo daňových úniků, újma způsobená ztrátou důstojnosti v daňovém řízení nebo nevhodnou dobou a způsobem výběru daně. Tyto další subjektivní náklady výběru daně jsou zpravidla nevyčíslitelné a tudíž jim obvykle není věnována dostatečná pozornost, což ovšem nesnižuje jejich tíži.*

<sup>2</sup> Smith Adam, Pojednání o podstatě původu bohatství národů. SNPL, Praha 1958, str. 393,

<sup>3</sup> Viz Kubátová Květa, Vítek Leoš Daňová politika, Kodex Praha, 1996, str. 9



Sám pojem veřejná správa, jehož součástí je i správa daní, lze interpretovat dvojitým způsobem:

- a) obstarávání veřejných úkolů nebo činnosti sledující veřejný zájem spravování;
- b) soubor institucí, které zajišťují vykonávání tohoto spravování. Nositelem veřejné správy mohou být i jiné subjekty než stát, např. obce, vyšší územně samosprávné celky nebo profesní komory.

Vymezení pojmu daňová správa jako součásti širšího výrazu veřejná správa není jednoduché, stejně jako u celé řady dalších abstraktních a syntetických pojmů. Východiskem je zákon o správě daní a poplatků č.337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, který ji vymezuje takto: „Správou daně se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.“<sup>4</sup>

Zákon o správě daní a poplatků svůj předmět vymezuje popisně, i když přehledně a srozumitelně. *Podotýkám, že uvedená definice považuje za správu daní veškeré úkony vedoucí k úkolům v ní specifikovaným, aniž by byl kladen důraz na to, kdo tyto úkony činí. Z logiky věci i z obsahu obecného pojmu správa daní plyne, že by se mělo jednat pouze o úkony k tomu pověřených orgánů státu a těch orgánů, na které stát tuto pravomoc převedl. Domnívám se, že by bylo vhodné tuto definici doplnit o určení, kdo má tyto úkony činit. Ostatně toto pojetí je ve shodě s obecným výkladem pojmu správa v našem jazyce. Správa je „činnost státních a jiných orgánů spočívající v organizování a řízení státu a jednotlivých jimi řízených subjektů.“<sup>5</sup>*

Pojem správa daní má velmi úzkou souvislost s pojmem, který se častěji používá v mezinárodním kontextu, a tím je daňová administrativa. Tento pojem již zcela jednoznačně zahrnuje pouze úkony, vykonávané státními orgány, to je správci daně.

<sup>4</sup> Volně citováno podle § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.

<sup>5</sup> Madar Zdeněk, Slovník českého práva, Linde Praha a.s., Praha 1995, str. 1062

*Předmět této práce je širší, neboť se zabývá systémem správy daní nejen z hlediska státu jako korigujícího subjektu, ale i z hlediska těch, vůči kterým je tato pravomoc uplatňována, tj. daňových subjektů. Dle mého mínění se jen v tomto pojmání správa daní, nebo možná přesněji vyjádřeno daňová administrativa, rozvine do určitého systému. Dalším pojmem, bez kterého se nelze obejít je „daň“. Obecná definice daně může být následující: „Daň je povinná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová, neekvivalentní a pravidelně se opakující buď v časových intervalech nebo při stejných okolnostech a je nenávratná.“*

*Tato definice daně v zásadě vyčerpává všechny základní znaky, které daně charakterizují. S obdobnými vymezeními pojmu jsem se nejčastěji setkával v teoretických a pedagogických publikacích. Uvedená definice má však charakter ekonomický a z tohoto úhlu pohledu lze za daň považovat i pojistné na sociální pojištění nebo clo.*

I když s pojmem daň pracuje celá řada právních norem, v žádné z nich nenalezneme přesné vymezení daného pojmu z hlediska právního. S tím souvisí skutečnost, že je-li v zákoně o správě daní a poplatků uvedeno „daň“, míní se tím i jiné instrumenty, protože tento zákon zavádí legislativní zkratku „daň“, která zahrnuje nejen daně, ale i poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a částky neoprávněně použitých nebo zadržovaných rozpočtových prostředků, zejména dotace plynoucích do státního rozpočtu, územních rozpočtů a státních fondů.<sup>6</sup>

*Daněmi se v tomto případě rozumí povinné platby, které výraz daň mají ve svém názvu bez jejich užší specifikace. Do legislativní zkratky daň tedy patří např. i správní a místní poplatky, ne však cla.*

Podle stejných pravidel postupují správní orgány i při výběru dalších plateb, které plynou do státního nebo místního rozpočtu či do státních fondů. Tyto další platby (např. přírážky, příspěvky nebo pokuty) však nejsou zahrnuty v legislativní zkratce daň. Legislativní zkratka „daň“ neobsahuje tzv. příslušenství daně, tj. peněžité sankce ukládané nebo předepisované podle daňových zákonů. Na druhé

---

<sup>6</sup> Volně citováno podle § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb.

straně platí, že příslušenství daně s výjimkou pokut následuje daň. Toto funguje až do té doby, než je daň plně uhrazena. Pro pokutu musí být vždy samostatná právní úprava a pro ostatní příslušenství daně je nutná až tehdy, jestliže daň, jejíž osud příslušenství následovalo, je již zcela uhrazena. *Domnívám se, že pro daňové řízení je pojem daň příliš obecný, neboť se obvykle jedná o kvantifikovanou konkrétní daň za stanovené období.* Takto specifikovanou výši daně nazýváme daňovou povinností.

*Ve vlastní definici předmětu zákona o správě daní a poplatků se hovoří o daňové povinnosti, kterou se rozumí každá povinnost daného subjektu týkající se daně, resp. daní. Konkrétní definici tohoto zásadního pojmu v zákoně o správě daní a poplatků však nenalezneme, což je dle mého mínění na škodu věci, neboť to snižuje právní jistotu všech účastníků řízení.* Daňová povinnost je definována v některých zvláštních daňových zákonech, např. zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje, že „daňovou povinností rozumíme vlastní daňovou povinnost nebo nadměrný odpočet“<sup>7</sup>. Zákon o správě daní a poplatků upravuje daňovou povinnost takto: „daňovou povinností je nejen částka daně, ale i daňová ztráta“<sup>8</sup>, *Toto je poněkud neucelené pojetí, které klade do jedné řady daň a základ daně. Zobecním-li daňovou povinnost na základě uvedených pojetí, lze uvést, že se jí rozumí zejména částka daně za určité zdaňovací období, anebo vztahující se k jednomu výběru daně, vyjádřena v peněžních jednotkách. Tomu též odpovídá faktické použití pojmu v zákoně o správě daní a poplatků.*

Poplatek v daném slova smyslu je také povinnou platbou, avšak na rozdíl od daně představuje (zpravidla paušální) úhradu za úkon orgánu státní správy. Je tedy platbou účelovou a v modifikované podobě u ní lze vysledovat i určitou ekvivalentnost, neboť představuje nárok na určité konkrétní plnění ze strany státního orgánu. Kromě toho celé řadě poplatků (zejména sankčním) se lze vyhnout společensky žádoucím chováním.

Zvláštní místo zaujímají v naší soustavě veřejných příjmů tzv. místní poplatky, které mají v zásadě všechny základní charakteristiky daně. *Protože jsou*

<sup>7</sup> Viz. § 2 odst. 1 písm. i, zákona č. 588/1992 Sb.

<sup>8</sup> Uvedeno v § 41 odst. 1, zákona č. 337/1992 Sb.

*stanoveny obcemi (či vyššími správními celky) podle rámcových pravidel stanovených státem, mohly by se nazývat místními daněmi. Je jen otázkou konsensu a tradice, že nejsou v České republice označovány jako daně, ale místní poplatky. Na druhé straně z definice legislativní zkratky „daň“ je zřejmé, že místní poplatky jsou v ní zahrnuty.*

## **1.2. Členění daní**

Daňová teorie rozděluje daně do dvou základních skupin na daně přímé (břemeno zdanění dopadá přímo na poplatníka, poplatník nemůže přenášet daňové břemeno na jiné subjekty) a daně nepřímé (břemeno zdanění dopadá na konečného spotřebitele, daň je obsažena v ceně zboží nebo služby). Tzv. zákonná daňová incidence pak určuje místo, kde podle zákona je uložena povinnost daň vypočítat a odvést - plátce. Tzv. ekonomická incidence naopak určuje subjekt, na který reálně daňové břemeno dopadne - konečného spotřebitele, který fakticky daň uhradí v ceně (nepřímo).

Daně přímé se vyvinuly jako daně osobní - jsou v přímém vztahu k aktivitě subjektů (poplatníků), jde o daně z příjmů, a to z podnikání, mezd nebo jiných obdobných příjmů a z dalších příjmů, které jsou v teorii označovány také jako daně důchodové; daně na věci - těmi jsou zdaňovány věci, majetek bez přímé souvislosti s aktivitou poplatníka, souvisí s vlastnictvím a zdanění těmito daněmi nezávisí na schopnosti daň platit.

Daně nepřímé (ze spotřeby) se dělí na všeobecné (univerzální) nepřímé daně a selektivní nepřímé daně. Všeobecné (univerzální) nepřímé daně - postihují předmět daně plošně, s výjimkou uznaných osvobození; Tyto daně se dále člení na jednostupňové (jednorázové) - daň se vybírá z každého výrobku či služby finální povahy pouze jednou, bez ohledu na počet článků zpracování a oběh; právní předpis pak stanoví místo výběru daně zpravidla buď u výrobce, nebo finálního prodejce (dřívější daň z obrátu) a víceetapňové - daň je vybírána na každém stupni zpracování a oběhu.

Vícestupňovou nepřímou daní je DPH - daň z přidané hodnoty. Jde o daň zavedenou poprvé ve Francii v roce 1954, v ČR uplatňována po zavedení daňové soustavy od roku 1993. Daň tvoří určitou procentní část ceny zboží nebo služby a přidaná hodnota je přínos subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služby. Každý zpracovatel přitom odvede daň z hodnoty, kterou přidal, součet daně na všech stupních zpracování pak odpovídá právě dani z ceny daného zboží nebo služby. Je využívána tzv. nepřímá rozdílová metoda, což znamená, že přidaná hodnota je určována jako rozdíl mezi daní na vstupu a na výstupu (input a output) za určité zdaňovací období. Daň na vstupu (ze zboží a služeb nakoupených) odečítá plátce na základě potvrzení, které si vyžádá od svých dodavatelů (daňové doklady), daň na výstupu vypočítává z prodejů (uskutečněných zdanitelných plnění), obojí pak uvádí v daňovém přiznání, přičemž výsledkem za zdaňovací období je buď skutečná daňová povinnost (povinnost odvést daň) nebo převyšuje-li daň na vstupu daň na výstupu, uplatní plátce tzv. nadměrný odpočet, neboli zápornou daňovou povinnost. Tento nadměrný odpočet, pokud je oprávněný je plátcí správcem daně vrácen.

Selektivní nepřímé daně (daně spotřební - původně tzv. akcízy), zdanění u selektivních daní dopadá jen na určité vybrané druhy zboží. Selektivními nepřímými daněmi jsou především daně spotřební, u kterých je sledován obvykle nejen fiskální efekt - přínos do rozpočtu, ale vedle tohoto cíle např. omezení spotřeby, nebo znevýhodnění spotřeby z důvodů zdravotních (spotřební daně na tabákové výrobky, alkohol). Selektivní spotřební daně mohou být také uvaleny např. na luxusní zboží, zlato, kožešiny, luxusní automobily, v těchto případech je pak obvykle sledován cíl prostřednictvím odčerpání finančních zdrojů subjektům s vysokými příjmy získat prostředky na přerozdělení lidem s nižšími příjmy.

Současné moderní pojetí dělení daní, zejména podle OECD, MMF apod. zahrnuje do kategorie daní vedle klasických daní také cla a příspěvky na sociální zabezpečení (v závislosti na tom pak je také srovnávána celková daňová kvóta). Podle OECD jsou daně tříděny následovně : 1/ Daně z důchodů (ve smyslu příjmů), zisků a kapitálových výnosů; 2/ Příspěvky na sociální zabezpečení; 3/ Daně z mezd a pracovních sil; 4/ Daně majetkové; 5/ Daně ze zboží a služeb, 6/ Ostatní daně.

### 1.3. Rozpočtové určení daní

Výnosy jednotlivých daní jsou zákonnými předpisy určeny příslušným veřejným rozpočtům. Rozpočtové určení daně tedy znamená, do kterého z veřejných rozpočtů výnos z této daně plyne. Z tohoto pohledu daňová teorie dělí daně na daně centrální (celý výnos daně plyne do centrálního rozpočtu - u unitárního státu do státního rozpočtu); daně sdílené (o výnos daně se dělí státní rozpočet s některým z jiných veřejných rozpočtů, na nižší úrovni, podíly jsou zákonem zpravidla určeny v procentech); daně svěřené (celý výnos daně „svěřuje“ stát jinému veřejnému rozpočtu na nižší úrovni, např. municipalitě, např. daně z pozemků a budov bývají rozpočtově určeny právě municipalitám, kde se pozemky a stavby nachází);

### 1.4. Daňová soustava České republiky

V článku 11 odst. 5) Listina základních práv a svobod vyhlášená pod č. 2/93 Sb. stanovuje : „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“

Soustavu daní v České republice tvoří : 1/ daň z přidané hodnoty; 2/ daně spotřební; 3/ daň z příjmů fyzických a právnických osob; 4/ daň z nemovitostí (z pozemků a ze staveb); 5/ daň silniční; 6/ daň z dědictví, darování a daň z převodu nemovitostí; 7/ daně k ochraně životního prostředí ( dosud není konkrétní daň stanovena).

Podmínky zdanění, předmět daně, daňové sazby, podmínky osvobození od daní, okruh daňových subjektů podléhajících daňové povinnosti, vymezení zdaňovacích období a další práva povinnosti představující tzv. hmotněprávní úpravu jsou zakotveny pro konkrétní daně v jednotlivých daňových zákonech přijímaných v roce 1992.

Právním předpisem, který stanovuje práva a povinnosti daňových subjektů i procesní postupy pro daňové řízení je zákon č. 337/92 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. V této normě je upraven kromě obecných ustanovení

společných pro daňové řízení - proces vyměřování daní, proces placení daní, proces odvolacího řízení, řízení o mimořádných opravných prostředcích a proces vymáhání daní.

### 1.5. Daňová správa v České republice

Soustavu finančních (daňových) orgánů a jejich pravomoc a působnost zakotvuje tzv. kompetenční norma - zákon č. 531/90 Sb. o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. Soustavu územních finančních orgánů tvoří: Finanční úřady - (jejich počet, názvy a územní působnost je přesně stanoven v příloze k zákonu č. 531/90 Sb. v platném znění. Sídla finančních úřadů nekopírují přesně regionální uspořádání státu, velikost úřadů je rozdílná. Finanční úřady jsou první instancí v řízení o daních, provádí správu daní, kterou se rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat a kontrolovat jejich splnění ve stanovené výši a době. Finanční úřady vedle správy daní provádí i kontrolu čerpání dotací a návratných finančních výpomocí ze státního rozpočtu, přičemž při zjištění neoprávněného čerpání předepisují odvod za neoprávněné čerpání dotací nebo návratných finančních výpomocí.

Finanční ředitelství jsou zákonem zřízena pro 7 regionů v ČR a samostatně pro hlavní město Prahu, jejich územní působnost se nekryje s členěním státu na územně samosprávné celky - kraje, finanční ředitelství řídí finanční úřady v obvodu své působnosti, v daňovém řízení jsou druhoinstančním (tedy odvolacím) orgánem.

*Domnívám se, že by bylo vhodnější, kdyby se územní působnost finančních ředitelství kryla s územní působností krajů. Toto rozdělení by bylo přehlednější, hospodárnější a poplatníci ze vzdálenějších regionů by nemuseli tolik cestovat. Stejný trend můžeme pozorovat také v organizaci justice, kdy jsou postupně zřizovány pobočky krajských soudů v jednotlivých krajských městech.*

Soustava územních finančních orgánů podléhá řídicí pravomoci Ministerstva financí ČR. V rámci organizační struktury Ministerstva financí ČR je vytvořen specializovaný organizační útvar Ústřední finanční a daňové ředitelství.

## 2. Sbližování daňové správy

### 2.1. Vymezení pojmu sbližování daňové správy (daňová harmonizace)

Sbližování daňové správy (daňová harmonizace) představuje proces přibližování daňových soustav států na základě společných pravidel. Proces sbližování daňové správy lze rozdělit na tři základní fáze<sup>9</sup> (proces sbližování nemusí nutně projít všemi třemi fázemi - může např. skončit pouze sblížením základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné):

- 1) výběr daně, kterou je nutno harmonizovat;
- 2) sbližování daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce);
- 3) sbližování daňové sazby.

Spojením daňové harmonizace s nejrůznějšími souvislostmi jako aplikované daně, daňové základy, daňové sazby a způsob daňové administrativy, se daňová harmonizace rozlišuje na několik úrovní<sup>10</sup>: 1/ harmonizace, kdy jsou rozdílné daně ve všech zemích; 2/ některé daně jsou společné, některé daně národní; 3/ jsou stejné daně ve všech zemích.

Úroveň daňové harmonizace, kdy všechny země aplikují rozdílné daně, můžeme dále následovně rozdělit na situace, kdy: 1/ harmonizace neexistuje tzn. že neexistují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a neexistuje ani spolupráce na administrativní úrovni; 2/ existuje tzv. mírná harmonizace tzn. že existují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění a existuje i další spolupráce na administrativní úrovni.

<sup>9</sup> Kubátová, K., Harmonizace daní v Evropské unii, Daně, 1998, č. 7 -8, s. 2 -7

<sup>10</sup> Simon, J. Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation. Bulletin for international fiscal documentation, June 2000, Vol. 54, No. 6, p. 263 -269.



Při úrovni harmonizace, kdy země užívají pro některé daně společná ustanovení a pro jiné daně ustanovení národního charakteru, se užívá pojem dílčí harmonizace. V daňové teorii je tedy celková harmonizace definována jako výsledek harmonizace strukturální (tzn. harmonizace struktury daňového systému)<sup>11</sup> a harmonizace daňových sazeb. Daňovou harmonizaci lze také chápat jako proces (tedy prostředky k dosažení daného cíle) i výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. V rámci procesu daňové harmonizace je jako cíl v Evropských společenstvích definováno zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování<sup>12</sup>.

Daňovou harmonizaci lze dále rozdělit z hlediska prostředku, jímž lze dosáhnout jednotného trhu na pozitivní a negativní.

Pozitivní harmonizace představuje proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které užívá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem pozitivní harmonizace je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. *Domnívám se, že se jedná o nejlepší způsob dosažení fungujícího jednotného trhu. V současnosti je však pro Evropskou komisi obtížné postupovat cestou pozitivní harmonizace, neboť tato vyžaduje jednomyslnost, tj. souhlas všech členských zemí.*

Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Evropského soudního dvora<sup>13</sup>, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury ESD, nikoliv však na základě přijatých směrnic či nařízení.

*Negativní harmonizaci nepovažuji za harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy (na základě judikatury je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému státu, který je účastníkem daného případu). V judikatuře ESD není také stanoveno, jakým způsobem má být daňové ustanovení změněno, proto dle mého mínění výsledkem negativní*

<sup>11</sup> Např. strukturální harmonizace v oblasti spotřebních daní -všechny země Evropských společenství uplatňují spotřební daň z energie, alkoholu a alkoholických nápojů a spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků.

<sup>12</sup> Článek 93 -94 Smlouvy o Evropských společenstvích.

<sup>13</sup> European Court of Justice, dále jen ESD.

*harmonizace nikdy nemůže být stav, kdy budou ve všech členských zemích platit stejná pravidla.*

Například v rozsudku č. C-234/01 ze dne 12.6.2003 ve věci Gerritse, kdy ESD nařídil Německu, aby umožnilo i nonrezidentům uplatňovat výdaje v případě, kdy se jejich příjem daní srážkovou daní (neboť jinak dochází k jejich diskriminaci oproti rezidentům). Rozsudek nestanovuje, jakým způsobem by mělo Německo výše uvedené nonrezidentům umožnit. Výsledkem tedy je, že s účinností od ledna 2005 Německo tuto možnost zavedlo, další členské státy (vyjma Rakouska) nikoliv.

*Domnívám se, že negativní harmonizace tedy nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Navrhování harmonizačních pravidel znamená totiž přijímat politická rozhodnutí, což není úkolem ESD. Evropský soudní dvůr nemůže v oblasti sbližování daňových systémů nahradit ani Evropskou radu ani Evropskou komisi.*

S ohledem na aktuální vývoj v oblasti daňové harmonizace lze dále definovat harmonizaci jako přímou a nepřímou.

Přímou harmonizaci lze definovat jako harmonizační proces, který se snaží sbližovat daňová ustanovení přímo, tedy prostřednictvím daňových směrnic. Nepřímá harmonizace je chápána jako snaha o dosažení harmonizace určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva - např. obchodního. V současné době se nepřímá harmonizace vyskytuje zejména v oblasti zdaňování společností (tj. daně z příjmů právnických osob), kde stále více uplatňuje snaha o harmonizaci daňového základu prostřednictvím harmonizace účetnictví (povinnost účtovat dle IFRS<sup>14</sup>) a obchodního práva.

*Použiji-li tedy definici daňové harmonizace na proces probíhající v Evropských společenstvích, pak bych harmonizaci definoval jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňovány daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale přiblížení a sladění jednotlivých daňových soustav.*

---

<sup>14</sup> Mezinárodní účetní standardy (International Financial and Reporting Standards).

V souvislosti s pojmem daňová harmonizace bych se zmínil i o daňové koordinaci, která představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů<sup>15</sup>. V rámci těchto smluv jsou vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů, a to zejména v oblastech škodlivé daňové konkurence<sup>16</sup>. Úkolem daňové koordinace je také zajistit vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů jednotlivých států.

Daňová koordinace neprobíhá pouze v Evropských společenstvích nebo zónách volného obchodu, ale také v mezinárodních organizacích jako je Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) či Mezinárodní měnový fond (MMF).

## 2.2. Daňová harmonizace a konkurence

V Evropských společenstvích se o potřebě daňové harmonizace začíná mluvit již od počátku integračních snah, tedy od 60. let minulého století. Prvotní postoje k daňové harmonizaci byly velice ambiciózní, plánem byla nejen strukturální harmonizace, ale i harmonizace sazeb. Později, po částečném selhání implementace harmonizačních opatření, se o daňové harmonizaci začalo uvažovat pouze v úzké spojitosti s jednotným vnitřním trhem a jeho hladkým fungováním.

Přesto však i nadále dochází k názorovým střetům, zda je výhodnější zachovat daňovou konkurenci (tj. situace, kdy existují odlišné daňové systémy a odlišné daňové sazby, jejichž prostřednictvím se státy snaží přilákat do země daňové základy), či se snažit o daňovou harmonizaci, a to nejen z pohledu Evropských společenství jako celku, ale i z pohledu jednotlivých členských zemí.

*Jako první faktor hovořící proti harmonizaci daní v Evropských společenstvích bych uvedl potřebu zachování maximální fiskální autonomie. V souvislosti s měnovou unií je role národních centrálních bank omezena, neboť jejich pravomoci částečně převzala Evropská centrální banka. Členskými zemím tedy pro*

---

<sup>15</sup> Kubátová, K. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000.

<sup>16</sup> Široký, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. Praha, C. H. Beck, 2003.

zásahy do ekonomiky zbyly nástroje fiskální (představující především daně a úroveň vládních výdajů), proto by jejich užívání mělo být maximálně autonomní, aby státy měly možnost se vyrovnávat s ekonomickými šoky<sup>17</sup>. Z tohoto důvodu není harmonizace žádoucí, neboť z hlediska příjmů státních rozpočtů omezuje fiskální politiku<sup>18</sup>.

*Dalším, ještě důležitějším důvodem pro negativní postoj k daňové harmonizaci je skutečnost, že daňové sazby odpovídají preferencím a specifikům jednotlivých členských států. Jedná se především o státy, které uplatňují vyšší sazbu daně z přidané hodnoty a u nichž výběr této daně tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů (konkrétně se jedná např. o Dánsko, Belgie či Španělsko). Dle mého mínění specifika tohoto typu není možno při harmonizaci zohlednit. Případná harmonizace by u daných států vyvolala velmi silný tlak na příjmové stránky státních rozpočtů (způsobila by výrazný pokles těchto příjmů).*

Daňová konkurence sama o sobě může vést k tzv. spontánnímu harmonizačnímu efektu tedy ke spontánnímu sblížení sazeb, a proto není nutné harmonizovat daně uměle<sup>19</sup>. Tento efekt se může projevit například mezi dvěma sousedními státy v případě daně z přidané hodnoty. Obyvatelé jedné členské země mohou jezdit nakupovat zboží do sousední členské země, která aplikuje nižší sazbu daně z přidané hodnoty (dále jen DPH), neboť z tohoto důvodu je zboží pro obyvatele sousední členské země levnější. Tato skutečnost pak mezi sousedními zeměmi způsobí tzv. spontánní harmonizační efekt, spontánní sblížení daňových sazeb.

*Domnívám se, že o existenci tzv. spontánního harmonizačního efektu lze spekulovat. Rozdílné sazby DPH jsou v členských státech aplikovány od samého počátku zavedení společného systému nepřímého zdanění a i přesto se doposud spontánní harmonizační efekt neprojevil. Důvod spatřuji ve skutečnosti, že výše*

<sup>17</sup> Výkyvy v hospodářském cyklu lze regulovat právě pomocí tzv. vestavěných stabilizátorů, za které jsou považovány zejména přímé daně důchodového typu (progresivní daně). V případě, kdy dochází k recesi v hospodářském cyklu, progresivní daně zmírňují pokles poptávky (poplatníci mají nižší příjem, odvádí nižší daně, a tedy velikost jejich disponibilního příjmu tak klesá pomaleji). Naopak v době hospodářského růstu tato progresivní daň snižuje růst poptávky (poplatníci mají vyšší příjem, odvádí vyšší daně, což má za následek, že velikost jejich disponibilního příjmu roste pomaleji).

<sup>18</sup> Tykiová, T. Harmonizace daní, Ekonom, 1998, č. 44, příloha s. 11-14.

<sup>19</sup> Hamaekers, H. Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC. European Taxation, 1993, Vol. 33. No. 1, p. 25-27.

*popsaný spontánní harmonizační efekt v oblasti DPH má spíše lokální charakter, týká se pouze příhraničních oblastí, a proto obchodníci raději stlačují své zisky snižováním cen, než aby vytvářeli tlak na vládu ke snižování sazeb.*

Daňová konkurence generuje zodpovědnou daňovou politiku s nižším daňovým zatížením podnikatelských subjektů, která vytváří příznivé prostředí pro vyšší ekonomický růst <sup>20</sup>. Bez daňové soutěže se totiž vlády mohou chovat stejně jako monopol uvalovat nadměrné daně <sup>21</sup>. *Dle mého mínění daňová konkurence vede k poklesu, nikoliv růstu daňových sazeb. Mobilita kapitálu umožňuje poplatníkům velmi jednoduše přesouvat kapitál do zemí s nižšími daňovými sazbami. Z tohoto důvodu přispívá daňová soutěž k liberalizaci světové ekonomie, neboť vytváří tlak na snižování daní a snižování vládních výdajů. Nižší daně v rámci daňové konkurence nemusí nutně vést k poklesu výběru daně, naopak mohou vést ke zvýšení daňových základů. V celkovém efektu tedy nedochází k poklesu příjmů státního rozpočtu, a tudíž nedochází ani k tvorbě, či zvyšování deficitu státního rozpočtu.*

*Domnívám se, že negativní stránka harmonizace vede k následujícím situacím. Harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám - bez konkurenčního tlaku vláda raději stanoví vyšší daňové sazby a následně harmonizace nevytváří tlak na výdajové stránky rozpočtů. Harmonizace způsobuje pomalejší růst ekonomiky a to z důvodu, že vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrážejí zahraniční investory. Harmonizace nezabraňuje nadměrnému rozrůstání veřejného sektoru a zasahuje do národní suverenity členských států. Harmonizace může výrazně ohrozit příjmové stránky rozpočtů zemí, které aplikují vyšší sazby daně u nichž výnos z harmonizované daně tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu a představuje ztrátu fiskální autonomie členských zemí.*

*Vedle negativních dopadů daňové harmonizace, uvádím také důvody, které vyznívají jednoznačně ve prospěch daňové harmonizace. Prvním důvodem je skutečnost, že ačkoliv bývá konkurence považována za faktor zvyšující tržní*

<sup>20</sup> Mitchell. J. The Global Tax Police: Europe's Tax Harmonization is a Smokerscreen to Raise Taxes. Capitalism Magazine. 8. 1. 2002. p. 1 -5.

<sup>21</sup> Stejně tak jako v tržní struktuře monopolu jsou ceny vyšší než v dokonalé konkurenci. V případě daňové harmonizace s jednotnými daňovými sazbami jsou daňové sazby stanoveny výše než při daňové konkurenci.

*efektivnost, neboť umožňuje nejefektivněji alokovat volné zdroje, v případě daňové konkurence tomu tak není<sup>22</sup>. V situaci, kdy se jedná o tržní selhání, konkurence není schopna efektivní alokaci zajistit, neboť daňový poplatník za zaplacenou daň neobdrží ekvivalentní hodnotu, a tudíž pro něj není zajímavé platit daň v zemi, kde využívá veřejných služeb. Daňová soutěž tedy vede k restrikci veřejného sektoru a v extrémním případě by mohla vést dle mého názoru až k úplnému zrušení daně.*

Daňová konkurence může vést k následujícím skutečnostem: 1/ zvyšuje se daňové zatížení nemobilních faktorů, a to především práce, a naopak se snižuje daňové zatížení vysoce mobilních faktorů, zejména kapitálu; 2/ vede k nevhodné struktuře vládních výdajů, neboť vláda poskytuje nejrůznější pobídky, subvence a podpory, aby přilákala kapitál.

Daňová konkurence může snižovat daňové základy jiných zemí a deformovat efektivní alokaci kapitálu a služeb<sup>23</sup>. Snižování daní tedy zvyšuje relativní konkurenceschopnost státu, v jejímž důsledku pak dochází k přílivu zboží, kapitálu a kvalifikované pracovní síly do státu s nízkými daňovými sazbami. Negativním efektem u ostatních států je nejen snížení příjmů státních rozpočtů, ale i ekonomického růstu.

Daňová konkurence, zejména v oblasti korporativního zdaňování, neumožňuje společnostem podnikajícím v Evropských společenstvích plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje<sup>24</sup>. Proto je v oblasti zdaňování společností nezbytný alespoň určitý stupeň daňové harmonizace<sup>25</sup>.

Dále daňová konkurence může vést k neefektivnímu poskytování veřejných služeb<sup>26</sup>. Tato neefektivnost spočívá zejména v rozsahu redistribučních programů<sup>27</sup>. *Proto je dle mého mínění daňová konkurence vnímána negativně zejména*

<sup>22</sup> Kubátová, K. Harmonizace daní v Evropské unii. Daně, 1998, č. 1. -8, s. 2 -1.

<sup>23</sup> Edwards, Ch., Rugs, V. International Tax Competition A 21 st-Century Restraint on Government. Cato Institute, Policy Analysis No. 431, 12. 4. 2002.

<sup>24</sup> Společnosti tak nemohou zvyšovat svou konkurenceschopnost.

<sup>25</sup> Randzio-Plath, J. Tax Coordination in the Enlarged European Union. EC Tax Review, 2004. Vol. 13, No. 4, p. 128.

<sup>26</sup> Zodrow, G. R. Tax Competition and Tax Coordination in the European Union. International Tax and Public Finance, 2003, vol. 10, No. 6, p. 651 -671.

<sup>27</sup> Programy, které obyvatelům s nízkou kupní silou přerozdělují příjmy.

politickými stranami, které zdůrazňují úlohu redistribučních programů. V této souvislosti ještě uvádím, že daňová konkurence ve veřejném sektoru může zabránit nadměrným nákladům veřejného sektoru.

*Domnívám se, že daňová konkurence je prospěšná, neboť vytváří tlak na snižování vládních výdajů. Na druhé straně by však mohla neomezená a neřízená daňová konkurence ohrožovat daňové příjmy členských států. Současná daňová konkurence panující v Evropských společenstvích není plánovaná, je pouze výsledkem selhání harmonizačního procesu.*

Ačkoliv v oblasti přímého zdaňování lze hovořit v členských státech Evropských společenství o daňové konkurenci, ve vývoji systémů důchodových daní <sup>28</sup> bylo možno nalézt určité společné rysy, a to zejména v 80. a 90. letech minulého století. V těchto letech došlo v Evropských společenstvích ke změnám ve struktuře zdaňování, které byly způsobeny vývojem informačních technologií, změnami ve firemních strategiích, a zejména vývojem nadnárodních společností a liberalizací kapitálových trhů.

Globalizace trhů vede k postupnému přesouvání daňového břemene z mobilních faktorů, jako je například kapitál, na faktory nemobilní, především práci.

*Kromě výše uvedených skutečností, které vedly ke strukturálním změnám v daňových systémech, bych zmínil ještě jeden velmi podstatný faktor, kterým je samotná daňová konkurence, panující mezi členskými státy. Jednotlivé země mezi sebou soutěží o mobilní faktory, v rámci konkurence jsou nuceny snižovat jejich daňové zatížení, které následně kompenzují růstem zdanění práce. Tento stav pak vede k přesunům kapitálu do zemí s nižším daňovým zatížením. V tomto případě hovoříme o tzv. škodlivé daňové soutěži <sup>29</sup>, neboť princip platební schopnosti <sup>30</sup> nevede ekonomické subjekty k tomu, aby platily daně v zemi, ve které využívají veřejných služeb. Naopak se snaží platit daně v daňové jurisdikci s nízkými sazbami a využívat veřejných služeb v daňové jurisdikci s vysokými sazbami, což paradoxně nakonec vede ke zhoršení situace všech zemí.*

<sup>28</sup> Důchodový typ daně zdaňuje proměnlivý základ daně v čase -zejména příjem, dividendy, úroky nebo zisk (jedná se tedy o daně z příjmů).

<sup>29</sup> Harmful tax competition.

<sup>30</sup> Jedná se o princip spravedlivého zdanění, podle něhož mají mít poplatníci daně uloženy podle toho, jaká je jejich schopnost platit.

Dalším důvodem pro harmonizaci daní je existence externalit<sup>31</sup>. Stát při tvorbě své daňové soustavy nebere v úvahu její vliv na jiné země. Ve skutečnosti ovšem daňový systém působí i na příjmy jiných států a jejich obyvatel. Silné a velké státy mohou ovlivňovat světové ceny a vylepšovat vlastní směnné relace<sup>32</sup>. Dalším příkladem může být situace, kdy si stát zvolí takovou daňovou soustavu, aby chránila domácí průmysl.

*Dle mého názoru má daňová soutěž následující negativní stránky. Zejména vede k přesouvání daňového břemene z kapitálu na práci a způsobuje nevhodné rozdělení vládních výdajů. Např. stát poskytuje pobídky místo investic do veřejných služeb. Dále to je neefektivní poskytování veřejných služeb, neumožnění efektivní alokace zdrojů a využívání výhod, které jednotný trh poskytuje. Daňová soutěž může vést k „ožebračování“ států (společnosti platí daně v jurisdikci s nízkým daňovým zatížením<sup>33</sup> a využívají veřejných služeb v jurisdikci s vysokým daňovým zatížením). V jejím rámci také může docházet k ovlivňování světových cen v případě velkých a silných států.*

*Ještě ovšem podotýkám, že vedle názorů na daňovou konkurenci a harmonizaci, jež se opírají o existenci ekonomických důvodů, existuje ještě celá řada dalších názorů, které mají pozadí spíše politického charakteru.*

Otázkami daňové soutěže (konkurence) a harmonizace se ovšem nezabývá jen Evropská unie, jedná se o celosvětový problém, který řeší i OECD. Tato organizace v roce 1998 vypracovala komplexní zprávu<sup>34</sup>, která se zabývá problémem daňové konkurence. Studie identifikuje faktory, které jsou typické pro tzv. škodlivé preferenční daňové režimy<sup>35</sup> a daňové ráje. Škodlivé daňové režimy členských zemí OECD mohou být identifikovány dle následujících faktorů: tzv. „ring fencing“ - jedná se o situaci, kdy je preferenční daňový režim striktně oddělen od domácího trhu, domácí země před tímto režimem chrání svou ekonomiku (jedná

<sup>31</sup> Činnost, která ovlivňuje pozitivně či negativně jiné subjekty, aniž tito za ni musí platit nebo jsou za ni odškodňováni.

<sup>32</sup> Poměr indexu vývozních cen ku indexu dovozních cen -tedy „reálné“ podmínky, ve kterých země vyvážá a dovážá produkty.

<sup>33</sup> Studie Evropské komise Company Taxation in the Internal Market COM(2001)582 final prokázala, že citlivost investic společností na rozdíl v sazbách korporativních daní má vzrůstající tendenci.

<sup>34</sup> Harmful Tax Competition -An Emerging Global Issue, OECD,1998.

<sup>35</sup> Režimy, které potenciálně mohou způsobovat škodlivou daňovou soutěž.



se např. o situaci, kdy režim explicitně, či implicitně vyjímá rezidenty z možnosti poskytování výhod, nebo je např. zakázáno působit na domácím trhu společností, které požívají daňových výhod). Dále to je velmi nízká, či dokonce nulová efektivní sazba daně<sup>36</sup>, nedostatek transparentnosti daňového systému a neefektivní výměna informací (zejména o poplatnících, kteří požívají výhod).

### 2.3. Vývoj harmonizačního procesu

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

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

Výše uvedený článek Smlouvy o Evropských společenstvích se týká pouze harmonizace nepřímého zdanění, neboť právě harmonizace daně z přidané hodnoty<sup>37</sup> a spotřebních daní<sup>38</sup> má největší vliv na jednotný trh.

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

<sup>36</sup> Efektivní sazba daně je odlišná od nominální sazby. Jedná se o sazbu daně, které daňový poplatník skutečně čelí, zahrnuje v sobě všechny odlišnosti jednotlivých daňových systémů, je proto tedy srovnatelnou veličinou.

<sup>37</sup> Daň z přidané hodnoty jako všeobecná daň ze spotřeby ovlivňuje veškeré zboží a služby, které jsou na jednotném trhu obchodovány (je součástí jejich prodejní ceny).

<sup>38</sup> Spotřební daň je selektivní daň, ovlivňuje pouze vybrané zboží obchodované na jednotném trhu (opět je součástí jeho prodejní ceny).

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

Nepřímé zakotvení daňové harmonizace poté ještě můžeme vyvodit i z článku 175 odst. 2, který uvádí: „Rada přijme na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem, Hospodářským a sociálním výborem a Výborem regionů jednomyslně: a) předpisy fiskální povahy; b) opatření významně ovlivňující volbu členského státu mezi různými energetickými zdroji a základní skladbou jeho zásobování energií.“ Výše citované ustanovení je zejména východiskem pro harmonizaci spotřebních daní z energií.

Dalším článkem, který v sobě nepřímo zakotvuje daňovou harmonizaci a hraje velmi podstatnou roli zejména při negativní harmonizaci, je článek 12, který uvádí, že „(...) je zakázána jakákoliv diskriminace na základě státní příslušnosti“<sup>39</sup>.

Posledním prvkem, který sám o sobě vede k daňové harmonizaci, jsou fundamentální svobody Evropských společenství. Volný pohyb zboží<sup>40</sup> je založen na „[...] zákazu vývozních a dovozních cel a všech poplatků s rovnocenným účinkem mezi členskými státy...“.

Volný pohyb pracovních sil<sup>41</sup> zahrnuje „[...] odstranění jakékoliv diskriminace mezi pracovníky členských států na základě příslušnosti, pokud jde o zaměstnávání, odměnu za práci a jiné pracovní podmínky“. Tato svoboda opět hraje velmi významnou roli při negativní harmonizaci.

Právo usazování<sup>42</sup> zakazuje „[...] omezování při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu na území druhého členského státu“. Právo na usazování také představuje významný faktor ovlivňující oblast negativní harmonizace korporativního zdaňování.

Volný pohyb kapitálu<sup>43</sup> mimo jiné zakazuje „[...] všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi“.

<sup>39</sup> Výše uvedený princip zákazu diskriminace je základním východiskem daňové judikatury ESD, jejímž prostřednictvím je v současnosti dosahováno sblížení daňových soustav, a to zejména v oblasti daní z příjmů.

<sup>40</sup> Článek 23 -30 Smlouvy o Evropských společenstvích.

<sup>41</sup> Článek 39 -42 Smlouvy o Evropských společenstvích.

<sup>42</sup> Článek 43 -48 Smlouvy o Evropských společenstvích.

<sup>43</sup> Článek 56 -60 Smlouvy o Evropských společenstvích.

*Domnívám se, že s postupným vývojem a prohlubováním ekonomické integrace Evropských společenství stále více rostla potřeba daňové harmonizace. Současně s prohlubováním integrace ovšem také rostla obtížnost implementace daňových harmonizačních opatření. Počáteční snahy o celkovou harmonizaci daní se ukázaly jako utopie, a proto v průběhu integračního procesu přestala být daňová harmonizace cílem Evropské komise. Napříště začala sloužit pouze jako nástroj, nezbytný k dosažení fungujícího jednotného trhu.*

V současnosti má daňová harmonizace a koordinace v Evropských společenstvích za úkol umožnit mezi členskými státy především volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb. Z výše uvedených důvodů sleduje v současnosti daňová politika zejména tři hlavní cíle: 1/ stabilitu daňové kapacity členských zemí; 2/ bezproblémové fungování jednotného trhu; 3/ podporu růstu zaměstnanosti.

Pro řešení těchto aktuálních problémů vznikl v dubnu 1996 nový tzv. globální přístup k daňovým otázkám. Byla vytvořena tzv. High Level Group on Taxation (dále pokračuje jako Tax Policy Group - tzv. skupina pro daňovou politiku), jejímž úkolem je řešit aktuální problémy, které v současnosti reprezentuje především škodlivá daňová soutěž. V roce 1997 přijala Evropská rada tzv. daňový balíček, který představuje soubor opatření pro boj se škodlivou daňovou konkurencí a dále opatření, jež by měla podporovat v rámci Evropských společenství daňovou koordinaci. Daňový balíček se snaží redukovat nerovnosti, které panují ve zdanění, současně však umožňuje členským státům provádět v daňových soustavách změny, které napomáhají zaměstnanosti. Obsahově se balíček skládá ze tří hlavních částí: 1/ tzv. smluvená pravidla pro zdaňování korporací (Code of Conduct for Business-Taxation); 2/ opatření k dosažení vyššího stupně aproximace systémů zdaňování příjmů z úspor; 3/ dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

Kromě výše uvedených tří hlavních částí obsahuje balíček i tzv. komunitární pravidla pro uplatňování státní pomoci<sup>44</sup>. Daňové systémy členských států musí tato pravidla pro poskytování státní pomoci respektovat.

---

<sup>44</sup> Fiscal State Aid Rules.

## 2.4. Harmonizace nepřímých daní

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

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

Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu je v každém výrobním či distribučním stupni jako daň odvedeno určité procento z hodnoty produktu (na rozdíl od DPH, kdy se sledují plnění na vstupu a výstupu).

*Domnívám se, že ačkoliv kumulativní kaskádový systém daně z obratu je z administrativního hlediska jednodušší, má jeden vážný nedostatek a to, že způsobuje deformaci tržního prostředí, neboť díky skutečnosti, že daňové zatížení roste přímo úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace, neboť jejich prostřednictvím mohou ovlivnit výši daňového zatížení. Systém daně z přidané hodnoty na rozdíl od kumulativního kaskádového systému daně z obratu nenutí výrobce či distributory k integraci, neboť v každém produkčním či distribučním stupni je státu odváděna stejně velká daň.*

Z hlediska daňové teorie se daň z přidané hodnoty řadí do kategorie všeobecných daní ze spotřeby. Záměrem je zdanit veškeré soukromé výdaje, proto je předmětem daně nejen zboží, ale i služby. Daň z přidané hodnoty se vztahuje i na služby, protože v některých případech je poskytování služeb blízkým substitutem zboží (např. nákup sekačky na trávu je substitutem služby poskytované

zahradnictvími posekání trávníku, nebo zakoupení pračky je substitutem služby, kterou poskytují prádelny a čistírny). Dále jsou služby předmětem daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že ve vyspělých ekonomikách s růstem celkových příjmů občanů roste podíl výdajů připadajících na služby <sup>45</sup> (tzn. že občané s vyššími příjmy utratí za služby více, než občané s nižšími příjmy).

Dalším požadavkem, který zvolený systém nepřímého zdanění musí splňovat, je měřitelnost - daň musí být měřitelná, aby daňové zatížení bylo rovnoměrné (tedy aby postihovalo všechny stejně). To vše ovšem nemohl kumulativní kaskádový systém daně z obratu, který existoval v 60. letech v členských státech Evropských společenství, zajistit.<sup>46</sup>

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

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

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

Vnitřní neutralita (je spojena s neutralitou vnitřního trhu) daně je zaručena v případě, kdy jsou exporty od daně osvobozeny a na importy je uvalována daň ve

<sup>45</sup> Např. člověk s vyššími příjmy raději nakoupí službu -posekání trávníku, než aby kupoval zboží -sekačku na trávu.

<sup>46</sup> V kumulativním kaskádovém systému nelze výslednou daň přesně stanovit, neboť závisí na počtu subjektů, které vstupují do produkčního cyklu.

stejně výši jako na domácí produkci. Vnitřní neutralitu lze dále rozdělit na vnitřní neutralitu: a) právní, b) soutěžní, c) ekonomickou.

Právní neutralita daně je zaručena, pokud existuje vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka, tedy pokud je daň měřitelná. Výše daně z obratu musí být stanovena procentem z prodejní ceny, protože jen tak lze zaručit, že daňové zatížení bude rovnoměrné.

*Na tomto místě považuji za důležité zdůraznit, že při aplikaci kumulativního kaskádového systému daně z obratu nemůže být právní neutralita nikdy dosažena, neboť vertikální a horizontální integrací může docházet k redukci daně. Navíc daňové zatížení nelze přesně určit, neboť identické zboží může pocházet od různých producentů s odlišnými stupni integrace a tudíž jeho daňové zatížení může být různé. Soutěžní neutrality lze dosáhnout, pokud daňové zatížení nebude závislé na míře vertikální či horizontální integrace. Pokud je daň stanovena procentem z prodejní ceny, podniky nemají důvod k tzv. daňovým integracím a nedochází tedy k deformacím hospodářské soutěže.*

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

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

Dále uvádím vlastnosti jednotlivých systémů nepřímého zdanění. Kumulativní kaskádový systém daně z obratu přináší státu vyšší daňový výnos (i s nízkými sazbami daně lze dosáhnout relativně vysokého daňového výnosu); daňové sazby jsou výrazně nižší, neboť jsou uvalovány na hrubou hodnotu produkce; problematické zdaňování služeb; systém je méně administrativně náročný jak pro

poplatníky, tak pro stát; systém nezaručuje soutěžní neutralitu - daňové zatížení roste s délkou produkčního a distribučního řetězce; nelze určit skutečnou výšku daně při dovozu, proto nelze zaručit vnější neutralitu.

Charakteristika systému daně z přidané hodnoty: v systému lze zaručit daňovou neutralitu; daňové sazby jsou výrazně vyšší, neboť jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu; systém je administrativně náročnější jak pro poplatníky, tak pro stát; bezproblémové zdaňování služeb; lze přesně určit výšku daně.

Všechny tyto skutečnosti vedly k tomu, že se Evropská komise rozhodla nejen nepřímé daně harmonizovat, ale také nahradit stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) <sup>47</sup>.

Systém daně z přidané hodnoty zvolený pro harmonizaci nepřímého zdanění umožňuje dva principy zdaňování. Prvním z nich je princip země určení <sup>48</sup>. *Tento systém vyžaduje ekonomickou spolupráci, neboť bez ní by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže.* Jednak z důvodu dvojího zdanění (zejména v situaci, dovozu zboží ze země, která používá princip země původu v zemi dovozu by došlo ke zdanění zboží podruhé na základě principu určení) a jednak z důvodu ovlivňování konkurenceschopnosti (v situaci, kdy země aplikují rozdílné daňové sazby). Z tohoto důvodu většina zemí (na základě GATT <sup>49</sup>), které aplikují princip země určení, osvobozuje export od daně, a naopak zdaňuje dovoz, aby zabránily dvojímu zdanění.

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

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

<sup>47</sup> Tzv. ABC zpráva (ABC report) a Neumarkova zpráva (Neumark report), jež byly výsledkem činnosti několika pracovních skupin, jejichž úkolem bylo posoudit možnosti harmonizace nepřímého zdanění v rámci Evropských společenství.

<sup>48</sup> Zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby.

<sup>49</sup> Všeobecná dohoda o clech a obchodu (General Agreement on Tariffs and Trade).

## 2.5. Harmonizační proces daně z přidané hodnoty

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

*Domnívám se, že k deformaci hospodářské soutěže by docházelo například v případě, kdy by země aplikující systém daně z přidané hodnoty dovážela zboží ze země aplikující kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Při dovozu zboží z této země nelze určit přesnou výši daně, neboť tato záleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním řetězci, proto dochází k porušení vnější daňové neutrality.*

Snaha o harmonizaci nepřímých daní je tedy patrná od samého počátku procesu ekonomické integrace Evropských společenství. Jak již bylo uvedeno výše, Francie byla jedinou zemí, která v dané době užívala systém daně z přidané hodnoty. Všechny ostatní země aplikovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Harmonizace systémů nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích. V počáteční fázi měl být nahrazen vícestupňový kumulativní systém daně z obratu systémem nekumulativním. Následně měl být celý nekumulativní systém daně z obratu nahrazen systémem daně z přidané hodnoty. Poslední fáze představovala zrušení intrakomunitárních „daňových“ hranic. Všechny kroky v této oblasti byly prováděny v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu<sup>50</sup>, což by bez zavedení jednotného systému nepřímého zdanění nebylo možné. V roce 1967 byla přijata tzv. první směrnice č. 67/227/EEC, která zavazovala členské země nahradit do 1. ledna 1970 jejich stávající systémy daní z obratu jednotným systémem daně z přidané hodnoty na principu všeobecné daně ze spotřeby, která je uvalována na veškeré zboží a služby, je stanovena procentem z prodejní ceny a tudíž nezáleží na počtu stupňů ve výrobním či distribučním procesu<sup>51</sup>. Implementace systému daně z

<sup>50</sup> Vznik a hladké fungování jednotného trhu představovaly primární cíle evropské integrace.

<sup>51</sup> Článek 2 směrnice.



přidané hodnoty tedy zaručovala neutralitu. Sazby daně, stejně tak jako výjimky ze zdanění, byly plně ponechány v kompetenci jednotlivých členských států. V preambuli výše uvedené směrnice je zakotvena harmonizace nepřímého zdanění jako nástroj k dosažení jednotného vnitřního trhu následovně: „... hlavním cílem Smlouvy o evropských společenstvích je v rámci ekonomické unie vznik jednotného trhu se zdravou konkurencí a s vlastnostmi charakteristickými pro domácí trh. Dosažení tohoto cíle předpokládá implementaci takového systému daní z obratu, jež nebude deformovat soutěžní podmínky na trhu nebo na tomto trhu bránit volnému pohybu zboží a služeb.“

Druhá směrnice č. 67/228/EEC přesně definovala předmět daně. Předmětem daně je prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Směrnice dále definuje místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb. Druhá směrnice ponechává členským zemím právo přijmout speciální ustanovení, které by zabraňovalo daňovým únikům, dále ustanovení, jímž se stanovuje speciální režim pro malé podniky<sup>52</sup> a v neposlední řadě také tato směrnice dovoluje zavést pro sektor zemědělství speciální režim („plně odpovídající národním požadavkům a možnostem“). Velikost standardní sazby daně stejně tak jako možnost podrobit vybraný okruh zboží či služeb zvýšené či snížené sazbě daně byla taktéž ponechána v kompetenci členských zemí. Směrnice ovšem výrazně omezuje možnost aplikace nulové sazby daně a současně dále stanovuje, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí.

Ačkoliv některé země přešly na systém daně z přidané hodnoty promptně (např. Německo v roce 1968, Nizozemí v roce 1969)<sup>53</sup>, v některých státech (např. Belgie) s sebou nesla změna systému zdanění a jeho implementace velké problémy.

*Domnívám se, že členské země se obávaly zejména skutečnosti, že by zavedení nového systému nepřímého zdanění mohl způsobit tlak na příjmové stránky rozpočtů členských zemí. Belgie například vybírala daň z obratu formou kolkových*

<sup>52</sup> Jedná se o takové podniky, kterým by klasický systém DPH způsoboval problémy (státy tedy mohou pro malé podniky zjednodušit systém DPH).

<sup>53</sup> Dánsko např. přešlo na systém daně z přidané hodnoty již v roce 1967, tedy ještě před vstupem do Evropských společenství.

známek, proto zde panovaly vážné obavy, že změna systému způsobí přerušení toku prostředků do státního rozpočtu. V Itálii byla daň z přidané hodnoty navržena jako součást nutné daňové reformy, což vzbudilo obavy, zda nebude zamítnuta z politických důvodů. Výše uvedené bylo důvodem pro přijetí tzv. třetí směrnice č. 691463/EEC, která prodlužovala dobu povinnosti implementace daně z přidané hodnoty pro Belgii (ačkoliv Belgie nakonec přešla na systém daně z přidané hodnoty již v roce 1971) do konce roku 1972. V tomto roce přešlo na systém daně z přidané hodnoty Irsko (taktéž ještě před vstupem do Evropských společenství).

Dvě následující směrnice, tedy tzv. čtvrtá č. 711401/EEC a pátá č. 72/2501/EEC prodlužovaly časový limit právě pro Itálii do konce roku 1973.

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

Snad nejdůležitější směrnicí v oblasti harmonizace nepřímých daní je tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC, která je v podstatě považována za základní směrnici, neboť stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s předpoklady obsaženými v první a druhé směrnici, a to zejména zdaňování dovozu a vracení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění.

Strukturální harmonizace byla tedy úspěšně splněna zavedením jednotného systému nepřímého zdanění (implementací šesté směrnice do národních daňových soustav). Druhý krok, spočívající v harmonizaci daňových sazeb, byl taktéž velmi složitý. Důvodem je existence následujících skutečností: harmonizace sazeb je členskými zeměmi chápána jako zasahování do národní suverenity; daňové sazby mohou být nástrojem fiskální politiky a jejich harmonizace tedy nenechává prostor pro ovlivňování agregátní poptávky a nabídky; harmonizace sazeb může výrazně

ohrozit příjmové stránky rozpočtů v zemích, ve kterých výběr nepřímých daní tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu; neochota Evropské komise právně vymáhat a zajistit implementaci směrnic do národních daňových systémů; národní tradice, kterých se členské země vzdávají jen těžko.

V průběhu snah o daňovou harmonizaci se ukázalo, že harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty skutečně naráží na výše uvedené problémy. Z tohoto důvodu Evropská komise přehodnotila postoj k harmonizaci daně z přidané hodnoty. Celková harmonizace, která v podstatě znamená identitu národních daňových systémů ve všech ohledech, přestala být nadále cílem a místo daňové harmonizace začala Evropská komise uvažovat pouze o daňové aproximaci. Jedním z argumentů pro odklon od daňové harmonizace je existence národních daňových systémů států v USA. Ačkoliv se jedná o území s vyšším stupněm integrace než Evropská společenství, sazby daní se mezi sousedními státy liší až do výše 5 %, přičemž tyto rozdíly v daňových sazbách nezpůsobují tržní deformace.

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

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

V roce 1991 byla přijata směrnice č. 91/860/EEC, která zrušila fiskální hranice mezi jednotlivými členskými státy, což velmi podstatně ovlivnilo systém DPH uplatňovaný v rámci Evropských společenství. Došlo k následujícím změnám: nákup soukromých osob se zdaňuje výhradně v zemi nákupu (zrušení režimu

vracení DPH osobám z jiných států Evropských společenství), s výjimkou nákupu nového dopravního prostředku; systém exportu a importu v rámci Evropských společenství byl nahrazen systémem tzv. intrakomunitární akvizice (intrakomunitární plnění)<sup>54</sup>; systém exportu a importu je nadále uplatňován pouze se třetími zeměmi.

S účinností od roku 1993 zavedla směrnice č. 92/77/EEC minimální hranice pro standardní sazbu stanovila minimum 15 % a pro sníženou sazbu 5 %. Dále stanovila, že členské státy mohou aplikovat pouze dvě snížené sazby daně. Směrnice také umožňovala přechodné období, po které členské státy směly aplikovat v oblasti snížené sazby daně sazbu nižší jak 5 %<sup>55</sup>.

V oblasti základních sazeb daně z přidané hodnoty po účinnosti směrnice č. 92/77 /EEC v roce 1993 všechny členské země Evropských společenství plně respektovaly 15% minimální hranici základní sazby daně. Zcela opačná situace ovšem nastala v oblasti minimální 5% hranice u snížené sazby daně a zejména v oblasti počtu snížených sazeb daně z přidané hodnoty.

Některé státy i po roce 1993 nerespektovaly povinnost uplatňovat pouze dvě snížené sazby daně z přidané hodnoty. Taktéž doposud není respektována minimální hranice pro sníženou sazbu daně z přidané hodnoty ve výši 5 % (např. Lucembursko, Francie nebo Irsko).

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

*Přechod na princip země původu ovšem předpokládá zavedení jednotné daňové sazby, neboť v opačném případě by se stejné zboží prodávalo s různými sazbami daně podle místa původu. Z výše uvedených důvodů tento přechod doposud*

<sup>54</sup> Dodání zboží do jiného členského státu plátcí daně je obecně osvobozeno od daně, podobně pak pořízení zboží z jiného členského státu od plátce daně podléhá dani s nárokem na odpočet -viz zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 635/2004 Sb. a zákona č. 669/2004 Sb.

<sup>55</sup> Jednalo se zejména o ty státy, které aplikovaly na určité zboží nulovou sazbu daně. Přechodné období bylo třeba pro přeřazení tohoto zboží do snížené sazby daně (zboží bylo nejprve přeřazeno do kategorie např. 3% sazby a až po určité době do kategorie snížené sazby daně, aby nedocházelo k cenovým šokům).

*nebyl učiněn a stále se užívá princip země určení. Přestože se dle původních záměrů Evropské komise mělo jednat pouze o přechodný stav, dosavadní fungování tohoto systému se velmi osvědčilo. Důvodem je skutečnost, že jeho uplatňování umožňuje členským státům zachovat svobodu ve volbě výše daňové sazby - členské státy mohou zvolit takovou sazbu daně, která nebude způsobovat deformace na trhu, či přesuny společností poskytujících služby.*

## **2.6. Harmonizační proces spotřebních daní**

Ačkoliv je v procesu harmonizace v Evropských společenstvích kladen největší důraz na harmonizaci v oblasti daně z přidané hodnoty, velká pozornost je věnována i oblasti spotřebních daní (akcízů), neboť také velmi významně ovlivňují jednotný trh. Pozornost je koncentrována zejména na vyrovnávání výše jednotlivých sazeb tak, aby nedocházelo ke zvýhodňování domácích výrobců nižšími nebo nulovými sazbami daně. *Pokud by k výše uvedenému docházelo, znamenalo by to ohrožení fungování jednotného trhu a hospodářské soutěže. V souvislosti s jednotným trhem byla v devadesátých letech minulého století v této oblasti přijata řada směrnic. Celý systém spotřebních daní byl v Evropských společenstvích jako součást jednotného trhu zaveden 1. ledna 1993.*

*Původní myšlenkou bylo (podobně jako u daně z přidané hodnoty) harmonizovat jak strukturu spotřebních daní, tak i daňové sazby. Postupem času se snaha přesunula spíše do oblasti strukturální a pro sazby spotřebních daní byly stanoveny pouze minimální hodnoty. Důvodem jsou jednak historicky zakořeněné odlišnosti systémů selektivních daní a jednak předpoklad tzv. spontánního harmonizačního efektu mechanismu, kdy by sama existence odlišných sazeb spotřebních daní měla vést k samovolné harmonizaci tzn., že spotřebitelé na jednotném trhu mohou nakupovat produkty podléhající spotřebním daním v zemi s nízkými sazbami, tato skutečnost pak bude nutit země s vyššími sazbami tyto sazby snížit. O skutečné funkčnosti výše uvedeného mechanismu však pochybují, neboť stejně tak jako u DPH, tak i u spotřebních daní v současnosti existují odlišné sazby, a přesto státy tyto sazby nesbližují.*

*Obdobně jako u DPH byl i v tomto případě zvolen princip země určení zboží, které je zdaňováno v zemi spotřeby tak, aby nebyl deformován trh a tržní prostředí. Při principu země původu by se na trhu mohly obchodovat identické produkty za rozdílnou cenu. Rozdíl v ceně by mohl být způsoben rozdílnými sazbami spotřebních daní dle země produkce. Princip země původu by v této situaci stejně tak jako u DPH nebyl schopen zajistit neutralitu. Domnívám se, že princip země původu při existenci rozdílných sazeb nezajišťuje daňovou neutralitu. S účinností od 1.1.1993 je harmonizace základů daně zajištěna Jednotným celním sazebníkem.*

Harmonizace spotřebních daní v Evropských společenstvích je založena na třech skupinách směrnic<sup>56</sup>: 1/ směrnice č. 92/12/EEC, která bývá nazývána jako tzv. horizontální směrnice, která všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, které podléhají spotřebním daním; směrnice zavádí pro výrobky, které se pohybují mezi jednotlivými členskými státy režim tzv. podmíněného osvobození od daně<sup>57</sup>; 2/ tzv. strukturální směrnice - týkají se harmonizace struktury spotřebních daní; rozdělují je na spotřební daně z minerálních olejů<sup>58</sup>, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků; 3/ tzv. aproximační směrnice - čtyři směrnice k aproximaci sazeb výše uvedených spotřebních daní.

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

<sup>56</sup> Nerudová, D. - Harmonizace nepřímého zdanění. Daně a právo v praxi, Praha: ASPI, roč. 10, č. 7, str. 30 - 34.

<sup>57</sup> Na základě principu země určení výrobek je v zemi produkce od daně osvobozen a je zdaněn až v zemi spotřeby příslušnou sazbou daně. Při přepravě je v tzv. podmíněném osvobození od daně; v naší legislativě viz § 19 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>58</sup> Spotřební daň z minerálních olejů byla změněna směrnicí č. 2003/196/EC a restrukturalizována na daň z energetických produktů a elektrické energie.

## 2.7. Energetické produkty a elektrická energie

Sjednocení základů pro vyměňování daně a úprava struktury daní v souvislosti s celním sazebníkem je obsažena ve směrnici č. 92/81/EEC z roku 1992. Tato směrnice definuje jednotlivé druhy minerálních olejů, na které se spotřební daň vztahuje. Směrnice uvádí, že předmětem spotřebních daní je minerální olej, pokud slouží ke spotřebě, je prodáván, nebo slouží jako palivo či jako pohonná hmota<sup>59</sup>. Ve směrnici je dále uvedeno, že předmětem spotřebních daní je i produkt, který není ve směrnici přímo vyjmenován jako minerální olej, ale je prodáván nebo užíván jako pohonná hmota či palivo. Směrnice č. 2003/96/EC restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie. Rozšiřuje zdaňování minerálních olejů i na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii. Tato směrnice stanovuje minimální sazby daně z energetických produktů v závislosti na účelu jejich užití. Rozlišuje mezi energetickými produkty sloužícími jako pohonné hmoty, palivo či pro výrobu elektrické energie.

*Cílem směrnice je v souladu s Kjótským protokolem<sup>60</sup> omezovat emise, proto členskými státy umožňují poskytovat daňové výhody společnostem, které podnikají opatření ke snížení emisí.*

V roce 2001 Evropská komise navrhla směrnici -COM(2001)547 - která by umožňovala členským zemím aplikovat na biopaliva pouze poloviční sazbu daně v případě, že by biopalivo bylo užíváno v hromadné přepravě osob (vč. taxislužby) a vozidly veřejné správy.

*Směrnice prozatím schválena nebyla, což je dle mého mínění ke škodě věci, neboť podpora hromadné dopravy by měla být jedním z hlavních cílů fiskální politiky členských států. V této souvislosti byla přijata alespoň směrnice č. 2003/30/EC o podpoře užívání biopaliv nebo jiných pohonných hmot v dopravě.*

<sup>59</sup> Značení plynových olejů a petroleje z daňových důvodů upravuje směrnice č. 95160/EC.

<sup>60</sup> Země, které protokol podepsaly se zavázaly postupně snižovat emise plynů způsobujících skleníkový efekt; Evropská společenství podepsala protokol 29. 4. 1998.

## 2.8. Alkohol a alkoholické nápoje

Tato oblast spotřebních daní je od samého počátku poznamenána velkou neochotou členských států k harmonizaci. *Jedná se zejména o tradiční producenty vína (Francie, Španělsko, Itálie) a producenty whisky nebo likérů. Pro většinu z těchto zemí je velmi těžké měnit systémy selektivních daní, které jsou historicky zakořeněny a jejich počátky se datují již od středověku.* Proto je směrnice č. 92/83/EEC z roku 1992 postavena na historickém rozlišování produktů na: a) pivo, b) víno, c) meziprodukty, d) alkohol a alkoholické nápoje.

Spotřební daň z piva upravuje směrnice č. 92/84/EEC. Předmětem daně je definováno pivo, a dále směs piva a nealkoholického nápoje, s obsahem alkoholu vyšším jak 0,5 %. Minimální sazba daně je směrnicí stanovena na 0,748 EUR/hl piva, a jako 1,87 EUR/hl/stupeň alkoholu finálního produktu. Směrnice dále umožňuje členským státům uvalovat nižší sazbu spotřebních daní v závislosti na ročním výstavu pivovaru. Tyto snížené sazby nesmí klesnout pod 55 % národní sazby spotřební daně a mohou být aplikovány pouze v případě pivovarů s ročním výstavem piva nižším jak 200.000 hl (tzn. malý nezávislý pivovar). Tyto snížené sazby daně ovšem musí být také aplikovány v případě dodání piva z malého nezávislého pivovaru z jiného členského státu (neplatí v případě, že obsah alkoholu je nižší jak 2,8 %).

Spotřební daň z vína je upraven směrnicí č. 92/84/EEC. Směrnice rozlišuje vína na dva následující druhy: a) tichá vína -vína s obsahem alkoholu 1,2 % - 15 %, a dále s obsahem alkoholu 15 % -18 %; toto rozdělení na dvě kategorie umožňuje členským státům stanovit pro víno s vyšším obsahem alkoholu vyšší sazbu; b) šumivá vína -víno s obsahem alkoholu 1,2 % -15 %.

Minimální sazby daně jsou u obou výše uvedených kategorií stanoveny na 0 EUR/hl. Nulové minimální sazby daně byly zavedeny s ohledem na tradiční producenty vína a jejich neochotu tuto tradiční produkci zdaňovat.



*Domnívám se, že je v tomto případě diskriminační vůči těm členským státům EU, které jsou tradičními producenty piva. V tomto případě by podle mého názoru bylo vhodné zavést, alespoň minimální sazbu daně u vína, nebo stanovit spotřební daň z piva ve výši 0 EUR/hl piva.*

Spotřební daň z meziproduktů (č. 92/84/EEC) se vztahuje na produkty s obsahem alkoholu mezi 1,2 % -22 %, které nelze zařadit do kategorie piva, vína či ostatních fermentovaných produktů. Minimální sazba je stanovena ve výši 45 EUR/hl. Směrnice opět ponechává prostor členským státům aplikovat sníženou sazbu daně na meziprodukty s obsahem alkoholu nižším jak 15 %.

Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů (č. 92/84/EEC) se vztahuje na nápoje s obsahem alkoholu vyšším jak 22 % a dále na nápoje s obsahem vyšším jak 1,2 % pod kódy CN<sup>61</sup> 2207 a 2208. Také i v tomto případě směrnice dovoluje jednotlivým členským státům aplikovat sníženou sazbu daně v případě malých producentů s roční výrobou nepřesahující 10 hl čistého alkoholu za rok. Snížená sazba daně nesmí být nižší než 50 % standardní národní sazby. Směrnice dovoluje aplikovat sníženou sazbu daně na produkty s obsahem nepřesahujícím 10% čistého alkoholu - jedná se o francouzský rum a řecké alkoholické nápoje s příchutí anýzu. Minimální sazba daně je stanovena na 550 EUR/hl čistého alkoholu. Směrnice stanovuje, že státy, které aplikují sazbu daně v rozmezí 550 – 1.000 EUR/ hl čistého alkoholu, nesmějí tuto sazbu snížit (v souvislosti se zavedením minimální sazby daně). Státy, které aplikují sazbu daně vyšší jak 1.000 EUR, nesmějí tuto sazbu snížit pod hranici 1.000 EUR/ hl čistého alkoholu.

*Z daného ustanovení vyplývá, že původním záměrem Evropské komise bylo stanovit minimální sazbu daně 1.000 EUR/ hl čistého alkoholu, nicméně opět díky historickým systémům selektivních daní v zemích jako Francie či Anglie nebylo možno dosáhnout této hranice přímo, proto se Evropská komise snaží cíle dosáhnout nepřímou ve formě zákazu snižování sazeb pod určitou hranici.*

V souvislosti s minimálními sazbami daně umožnila Evropská rada i výjimky. Nařízení č. 2002/166/EC dovoluje Francii aplikovat sníženou sazbu (ne

<sup>61</sup> Statistická nomenklatura-společný celní tarif-nařízení Rady č. 2658/87/EEC.

nižší jak 50 % standardní sazby) v případě tradičního rumu produkovaného v zámořských departmentech až do 31. 12. 2009. Nařízení č. 2002/167/EC umožňuje Portugalsku aplikovat sníženou sazbu daně (nesmí být nižší o víc než 75 % standardní sazby) na Madeiře na místně vyráběný a konzumovaný rum a likéry a na Azorských ostrovech na místně vyráběné a konzumované likéry až do 31. 12. 2008.

## 2.9. Tabák a tabákové výrobky

První směrnice, která byla v této oblasti přijata, má č. 72/464/EEC. Tato směrnice upravuje všeobecné ustanovení týkající se spotřební daně z tabáku a dále speciální ustanovení v oblasti struktury spotřebních daní z cigaret. Směrnice č. 79/32/EEC rozděluje tabákové výrobky na základní kategorie - cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření.

Tabák ke kouření rozlišovala na: a) řezaný nebo jinak dělený tabák vhodný ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování; b) ostatní tabák ke kouření. Cigarety směrnice definovala jako: a) tabákové provazce, které se kouří jako takové a nejsou doutníky ani cigarillos; b) tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru; c) tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru.

V roce 1995 byla přijata směrnice č. 95/59/EC<sup>62</sup> o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Tato směrnice nově rozděluje tabák na: a) cigarety, b) doutníky a doutničky, c) tabák ke kouření - jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret; - ostatní tabák ke kouření.

Směrnice č. 92n9/EEC stanovuje minimální sazby daně z cigaret, celková sazba daně z přidané hodnoty musí činit minimálně 57 % prodejní ceny a nesmí činit méně jak 60 EUR na 1.000 ks cigaret<sup>63</sup>. Směrnice č. 1999/81/EC doplňující původní směrnici z roku 1992 umožňuje členským státům aplikovat následující

<sup>62</sup> jedná se v podstatě o konsolidovanou verzi, tzn. zohledňuje všechny další doplňující směrnice k původní směrnici č. 72/464/EEC.

<sup>63</sup> Tato sazba je s účinností od 1. 1. 2006 zvýšena na 64 EUR -viz směrnice č. 2002/10/EC.

formy daně: 1/ valorickou - vypočtenou na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků; 2/ specifickou - vyjádřenou jako částku na kilogram nebo u doutníků a doutníčků na počet kusů; 3/ smíšenou - kombinující valorickou a specifickou daň.

Směrnice č. 92/80/EC stanovuje, že celková výše spotřební daně vyjádřená jako procento nebo jako částka na kilogram nebo na počet kusů, musí být rovna nejméně sazbě nebo minimální výši stanovené pro: a) doutníky a doutníčky: 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 11 EUR z 1.000 kusů či z jednoho kilogramu; b) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret: 36 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 32 EUR za kilogram; c) ostatní tabák ke kouření: 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 20 EUR za kilogram.

*V oblasti spotřebních daní z tabáku a tabákových výrobků bych stanovil pokud možno co nejvyšší sazby zdanění v rámci světové podpory snížení počtu kuřáků.*

## **2.10. Harmonizace přímého zdanění**

Zpočátku se strukturální harmonizace přímých daní jevila mnohem jednodušší než u daní nepřímých, neboť ve všech členských zemích s výjimkou Itálie byly odděleně uplatňovány daň z osobních příjmů a daň z příjmů korporací. Výsledkem práce několika komisí, jejichž úkolem bylo zmapovat možnosti harmonizace v této oblasti, však bylo zjištění, že ačkoliv jsou národní systémy přímého zdanění ve struktuře velmi podobné, uvnitř skrývají velké odlišnosti (např. v metodách konstrukce daňových základů, ve formách zdanění, v nezdanitelných částkách, ve zdaňovacích obdobích, v definicích poplatníků daně, v definici předmětů daně a celé řady dalších). *Z tohoto důvodu se v Evropských společenstvích začala opět věnovat pozornost takovému druhu přímých daní, u nichž je harmonizace nezbytnou podmínkou pro hladké fungování jednotného trhu (tzn. že úkolem harmonizace bylo odstranit bariéry fungování společného trhu). Právě daň*

*z příjmů korporací je typem daně, který velmi významně ovlivňuje podnikání na jednotném trhu, neboť kapitál (na rozdíl od práce) je vysoce mobilním faktorem, který se může operativně přesouvat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami. Rozdílnost ve zdanění korporací způsobuje ekonomické deformace, neboť ovlivňuje podniky při rozhodování o umístování a financování investic. Harmonizační proces bylo třeba započít velmi rychle, a to z důvodu zachování daňové neutrality<sup>64</sup>. Pro harmonizaci daně z příjmů korporací byla zvolena stejná strategie jako v případě harmonizace daní nepřímých nejprve měla proběhnout strukturální harmonizace a poté harmonizace sazeb.*

*Vývoj v oblasti harmonizace daně z příjmů ukázal, že snahy o harmonizaci jsou členskými zeměmi chápány spíše jako pokusy o omezení fiskální suverenity, což je důvodem, proč v této oblasti nebylo dosaženo výraznějšího úspěchu (celá řada harmonizačních snah v této oblasti v 70. a 80. letech 20. století selhala). Důvodem neúspěchu je mimo jiné i skutečnost, že harmonizační opatření Evropské komise musí být prosazeno ve formě směrnice, aby bylo závazné pro všechny členské státy. Přijetí směrnice vyžaduje jednomyslnost všech členských států. Často tedy dochází k situacím, kdy je harmonizační opatření blokováno jedním či dvěma členskými státy.*

Z výše uvedených důvodů Evropská komise vzala zpět svůj návrh z roku 1975, který navrhoval sazbu daně z korporací pro členské státy mezi 45 a 55 %.

Společně s růstem globalizace a vlivu nadnárodních společností, které chtěly plně využívat výhod spojených s podnikáním na jednotném vnitřním trhu, vedl Evropskou komisi k tomu, že v roce 1990 ustavila tzv. Rudingův výbor<sup>65</sup>, jehož úkolem bylo nalézt odpověď na následující otázky: a) zda rozdílné systémy korporativního zdaňování způsobují bariéry na vnitřním trhu (zejména pokud se jedná o konkurenci a investice); b) zda vzniklé bariéry mohou být odstraněny působením tržních sil nebo daňovou konkurencí, nebo zda bude třeba umělého zásahu; c) jaká opatření bude nutno přijmout v souvislosti s odstraněním bariér či s jejich zmírněním.

<sup>64</sup> Rozhodování o umístování investic by nemělo být ovlivňováno výškou daňových sazeb.

<sup>65</sup> Členové výboru byli nezávislí experti v oblasti zdanění korporací, vedením výboru byl pověřen bývalý nizozemský ministr financí Onn Ruding.

Výsledkem činnosti výboru bylo zjištění, že v systémech korporativního zdanění v jednotlivých členských státech panují velké rozdíly nejen ve struktuře, ale i v daňových sazbách. Dále bylo zjištěno, že tyto rozdíly skutečně ovlivňují rozhodování nadnárodních korporací a způsobují deformace hospodářské soutěže. Ačkoliv v 80. letech minulého století v oblasti korporativního zdaňování v členských státech došlo k určitému sblížení, jednalo se pouze o opatření na národní úrovni, nikoliv o implementaci směrnic Evropské komise.

Z výše uvedených důvodů si Evropská komise na základě výsledků činnosti Rudingova výboru v oblasti korporativního zdaňování stanovila následující priority: a) odstranit ustanovení daňových předpisů členských zemí, která způsobují bariéry a to především v oblasti zahraničních investic; b) stanovení zásad pro určení základu daně a stanovení minimálních sazeb daně (jedná se zejména o boj se škodlivou daňovou konkurencí); c) zajištění transparentnosti všech daňových stimulů v oblasti podpory investic.

Vzhledem ke složitosti formování společného systému zdanění navrhl Rudingův výbor rozdělit celou operaci do třech etap: 1/ období do konce roku 1994; 2/ období během formování hospodářské a měnové unie; 3/ poslední období mělo představovat završení hospodářské a měnové unie.

V první etapě vypracovala Evropská komise návrh směrnice o minimální sazbě korporativní daně ve výši 30 % jak pro zisk zadržovaný, tak pro zisk rozdělený (ve formě dividend). Ve druhé etapě pak měly všechny členské státy souhlasit s maximální sazbou korporativní daně ve výši 40 %. Dále výbor doporučil, aby ze zisku byla vybírána pouze daň z příjmu korporací, dále aby byla zavedena alespoň základní jednotná pravidla pro konstrukci daňového základu. V neposlední řadě také Rudingův výbor doporučil ve všech členských státech sjednotit termín pro zaplacení daňové povinnosti.

*Snaha Rudingova výboru byla neúspěšná a většina návrhů směrnic v této oblasti byla stažena, zejména v důsledku skutečnosti, že se členské země nechtějí vzdávat svých zvyklostí a jakékoliv pokusy o harmonizaci považují za vměšování do vnitřních záležitostí.*

*V devadesátých letech minulého století došlo v ekonomickém prostředí k významným změnám, na které by měla reagovat i daňová legislativa. Jednalo se zejména o vlny mezinárodních fúzí a akvizic, rozvoj elektronického obchodování a růst mobility faktorů. Domnívám se, že daňová legislativa by měla reagovat na výše uvedené změny pružněji a pokud možno co nejrychleji je zapracovávat do právního řádu.*

Výše uvedené změny vedly v roce 1999 Evropskou radu, aby udělila Evropské komisi mandát k vypracování analytické studie o zdaňování korporací. Cílem studie <sup>66</sup> bylo zaměřit se především na rozdíly v efektivních sazbách korporativních daní a dále posoudit vliv odlišných metod konstrukce základu daně na efektivní sazby. Dalším důležitým cílem studie byla identifikace daňových ustanovení, která mohou na jednotném trhu brzdit přeshraniční ekonomické aktivity.

*Současná situace, kdy se korporace členských zemí setkávají v jednotné ekonomické zóně s dvaceti pěti odlišnými systémy korporativního zdaňování, způsobuje nejen pokles ekonomické efektivnosti, ale generuje i dodatečné náklady a zejména přispívá k nedostatku transparentnosti. Jednotný trh, ekonomická a měnová unie představují hlavní faktory, které ovlivnily korporace podnikající na jednotném trhu natolik, že dnes již nepovažují za domácí trh národní, nýbrž evropský. Tento jednotný evropský trh ovšem bohužel v současnosti nekoresponduje s daňovou realitou.*

*Domnívám se, že z hlediska celkové ekonomické efektivnosti by daňové systémy měly být neutrální, tzn. že rozhodování o umístování investic by nemělo být ovlivňováno výší daňových sazeb. V této situaci by tedy neměly čelit investice stejného druhu, směřující do odlišných států, rozdílným efektivním sazbám daně. V oblasti zdaňování korporací panují rozdílné efektivní sazby daně a tohoto důvodu patří daňové zatížení k velmi významným faktorům, jež ovlivňují rozhodování o umístování investic. Dále považuji za faktory, které zejména ovlivňují investiční chování ekonomickou infrastrukturu, kvalifikovanou pracovní sílu, transportní*

---

<sup>66</sup> 66 COM(2001)582 final.

*náklady a geografickou dostupnost trhů. Důležitost výše uvedených faktorů závisí na jednotlivých typech investic.*

Na základě výše uvedených studií byly navrženy čtyři možné varianty harmonizace systému korporativního zdaňování: 1/ zdanění v domácí zemi <sup>67</sup> - společnosti by pro celoevropské aktivity užívaly pravidla, která platí v zemi, kde má společnost sídlo nebo místo vedení; systém by byl volitelný - společnosti by si mohly zvolit, zda budou zisky zdaňovat v každé zemi jinak, nebo zda budou podléhat pouze jednomu daňovému systému; 2/ společný konsolidovaný základ daně <sup>68</sup> - předpokládá, že pro společnosti, které si tento systém zvolí, bude existovat jednotný daňový základ (opět se musí jednat o společnosti s celoevropskými aktivitami); 3/ evropská korporativní daň <sup>69</sup> - tento systém by zavedl jednotný konsolidovaný základ daně ovšem pouze pro velké nadnárodní společnosti; evropská korporativní daň by byla spravována na úrovni Evropských společenství a také by samozřejmě v rámci Evropských společenství měla jednotnou sazbu; 4/ povinný harmonizovaný základ daně <sup>70</sup> - tento systém by povinně zaváděl pro všechny společnosti v Evropských společenstvích (tedy domácí i mezinárodní) jednotný základ daně.

Evropská komise pro praktickou implementaci ne zvolila pouze jednu strategii, ale tzv. twin-track strategy, což lze volně přeložit jako dvoustopou strategii, tedy sledování více cílů současně.

*Hlavním dlouhodobým cílem by měla být implementace společného konsolidovaného základu daně korporací pro jejich tzv. „evropské aktivity“. Tento jednotný základ daně by pro korporace znamenal určité výhody. Zejména jeho zavedením se efektivní sazba daně stane transparentnější; implementací by tedy měly být splněny všechny předpoklady pro nastolení spravedlivé daňové soutěže. Jedná se o soubor harmonizačních pravidel pro stanovení základu daně, která platí pro společnosti, které se rozhodly využít tohoto systému bez rozdílu. Pomohl by odstranit překážky přes hraničních fúzí a akvizic v podobě nedostatečné*

<sup>67</sup> Home State Taxation.

<sup>68</sup> Common Consolidated Tax Base.

<sup>69</sup> European Union Company Tax.

<sup>70</sup> Compulsory Harmonized Corporate Tax Base.

*koordinace členských států při zdaňování kapitálových zisků. Dále implementace sníží vyvolané náklady zdanění společností, neboť tyto se již nadále nebudou setkávat s dvaceti pěti odlišnými systémy zdanění. Mohl by výrazně eliminovat problém s transfer pricing mezi propojenými osobami, tzn. že v tomto případě by došlo nejen k poklesu vyvolaných nákladů zdanění u firem, ale i k poklesu administrativních nákladů vlád. Tento systém by automaticky umožňoval kompenzovat ztrátu z činnosti v jednom členském státě ziskem z činnosti v jiném členském státě -zaručoval by tedy daňovou neutralitu.*

*Domnívám se, že tento systém přináší kromě výhod i nevýhody. V podstatě lze říci, že určitým způsobem diskriminuje malé společnosti, které nemají celoevropské aktivity, neboť těmto není umožněno systém užívat. Společnosti bez celoevropských aktivit v tomto systému musí užívat domácí daňová pravidla. Existují-li vedle sebe dva různé daňové režimy, které společnosti mohou užívat, otevírá se prostor pro spekulaci, daňové úniky a pro nejružnější typy daňových arbitrází.*

V souvislosti s implementací společného konsolidovaného základu daně byla vytvořena Pracovní skupina pro společný konsolidovaný základ daně (CCCTB WG -Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group ), jejímž úkolem je zejména zabývat se možnou definicí společného konsolidovaného základu daně pro společnosti operující v rámci EU, základními daňovými principy, základní strukturou společného konsolidovaného základu daně a způsobem, jakým se budou podílet na společném konsolidovaném základu daně jednotlivé členské státy.

*Projekt tzv. zdaňování v domácí zemi považují za cílené opatření, které by v relativně krátké době mohlo pomoci odstranit překážky, se kterými se setkávají malé a střední podniky, neboť právě ony jsou klíčovými faktory ekonomického růstu a vytváření pracovních míst v Evropských společenstvích.*

Překážky pro malé a střední podniky představují jednak vysoké vyvolané náklady zdanění<sup>71</sup> (disproporcionálně vysoké pro malé a střední podniky oproti

<sup>71</sup> Náklady spojené s existencí odlišných daňových systémů v jednotlivých členských státech (např. náklady



velkým společnostem <sup>72)</sup> a problémy s přeshraničními zápočty ztrát. Při implementaci systému zdaňování v domácí zemi by společnosti, podnikající ve více členských státech, stanovovaly svůj zdanitelný zisk podle pravidel platných v jejich domácí zemi (tzn. že zdanitelný zisk organizačních složek, podnikajících v jiných členských státech by se stanovoval na základě pravidel, která platí v domácí zemi).

*Domnívám se, že výše uvedený systém by pro společnosti znamenal výrazné zjednodušení, neboť by podléhaly pouze jednomu daňovému systému. Ovšem zdůrazňuji, že v tomto případě se nejedná o jakoukoliv formu harmonizace. Ve své podstatě zavedení systému zdanění v domácí zemi může vést ještě k daleko vyšší daňové konkurenci se záměrem přilákat do země společnosti, které by zde měly sídlo (místo vedení) a zdaňovaly své celoevropské zisky dle pravidel platných v této zemi. Na druhé straně však tento systém vyžaduje zakotvení přesné definice rezidentství společnosti. Zavedení povinného harmonizovaného základu daně by pro všechny společnosti (domácí i nadnárodní) odstranilo problém, který s sebou nese systém jednotného konsolidovaného základu daně - existenci dvou systémů zdaňování. Hlavním prvkem, který by tento systém eliminoval, je soutěž jednotlivých států o přilákání daňových základů společností s celoevropskými aktivitami (což systém jednotného konsolidovaného základu daně umožňuje). Tento systém tedy společností neponechává prostor pro spekulaci, daňové úniky a pro nejrůznější typy daňových arbitrází.*

Evropská komise však nezvolila tento systém jako svůj dlouhodobý cíl. Důvodem je skutečnost, že pouze u tohoto systému se jedná o harmonizaci v plném slova smyslu, která je provázena ztrátou velké části národní daňové suverenity. V současné době členské země nejsou ochotny tak velkou část národní daňové suverenity ztratit a prosazení tohoto modelu je proto velmi nereálné <sup>73</sup>. Z toho důvodu se zatím uvažuje o pilotním projektu, na jehož základě by po dobu pěti let byl aplikován systém zdanění v domácí zemi (v zemích a společnostech účastnících

---

na daňové poradce v jednotlivých státech).

<sup>72</sup> European Commission. Taxation papers -European TAX Survey, working paper no. 3/2004. Luxembourg: Office for Official Publication of the European Communities. 2004, p.157.

<sup>73</sup> Komise by totiž musela prosadit směrnici, a tato ke svému schválení vyžaduje jednomyslnost.

se projektu) - tzn. daňový systém země, ve které je společnost rezidentem, by se vztahoval i na dceřiné společnosti a stálé provozovny států účastnících se projektu.

Kromě rozdílů v systémech přímého zdaňování existuje v současné době v Evropských společenstvích ještě další problém. Odlišné účetní systémy a z nich vyplývající odlišné pojetí hospodářského výsledku. Existují zde dva účetní systémy - tzv. daňové účetnictví, v jehož rámci je hospodářský výsledek přímo základem daně a účetnictví, kde hospodářský výsledek není základem daně, nýbrž se na základ daně musí transformovat prostřednictvím mimoúčetních operací.

*V této souvislosti nastává problém nejen v případě harmonizace strukturální, ale především v případě harmonizace sazeb. Pokud bychom chtěli v jednotlivých státech zkoumat daňové zatížení s cílem nalézt jednotnou daňovou sazbu, nelze vycházet z nominálních daňových sazeb. Důvodem je již zmíněné odlišné pojetí účetních zisků.*

Z výše uvedených důvodů bylo nezbytné provést v jednotlivých státech rozsáhlou analytickou studii<sup>74</sup> s cílem zjistit efektivní sazbu daně, která již porovnatelná je, neboť zahrnuje veškeré další operace užívané v jednotlivých státech k transformaci hospodářského výsledku na základ daně (jedná se zejména o operace, které zvyšují či snižují základ daně či daň).

V porovnání s prvotními cíli Evropské komise v oblasti přímých daní je nutné zdůraznit, že nadále již není usilováno o harmonizaci sazeb, ale pouze o sjednocení daňových základů. Cílem Evropské komise v této oblasti je tedy pouze strukturální harmonizace.

*Dle mého názoru v případě sjednocení daňových základů již v podstatě není nutno daňové sazby harmonizovat. V situaci, kdy jsou základy daně definovány jednotně, neexistuje rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou daně. Společnosti jsou samy schopny v jednotlivých zemích identifikovat daňové zatížení, což v oblasti daňových sazeb otvírá prostor pro spravedlivou daňovou soutěž<sup>75</sup>. V konečném důsledku pak sjednocení daňových základů může samo spontánně generovat sjednocování daňových sazeb napříč Evropou.*

<sup>74</sup> COM(2001)582 final.

<sup>75</sup> V této souvislosti je pojem spravedlivá daňová soutěž vymezen jako rovný přístup všech daňových subjektů k informaci o výši skutečného daňového zatížení v jednotlivých zemích.

## 2.11. Legislativa v oblasti přímých daní

V Evropských společenstvích se v procesu harmonizace přímých daní pokročilo jen málo. Důvodem je existence potřeby jednomyslnosti při schvalování směrnic. V oblasti přímých daní nabývá stále více na významu (zejména v posledních letech) negativní harmonizace - tzn. harmonizace daňových systémů prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora<sup>76</sup>.

Základní směrnicí v oblasti přímého zdaňování je směrnice č. 77/799/EEC<sup>77</sup> o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady členských států v oblasti přímých a nepřímých daní. Tato směrnice upravuje výměnu informací, součinnost při zajišťování, vyšetřování a přítomnost úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu z důvodu kontroly aktivit nadnárodních korporací. Platnost této směrnice byla v roce 1997 rozšířena i na nepřímé daně (zejména daň z přidané hodnoty).

V souvislosti s přechodem na jednotný trh byly v roce 1990 přijaty další dvě významné směrnice týkající se přímého zdanění (konkrétně korporativního zdanění). Obě tyto směrnice jsou platné od roku 1993.

První směrnice č. 90/434/EEC z 23. července 1990 známá pod názvem Směrnice o fúzích (The Merger Directive), upravuje odklad daňové povinnosti vyplývající z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převod aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci Evropských společenství. Směrnice stanovuje, že:

1. fúze ani rozdělení nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv<sup>78</sup> a jejich hodnotou pro daňové účely<sup>79</sup>;
2. řádně vytvořené opravné položky a rezervy (daňově účinné a dále pokud nepochází ze stálé provozovny v zahraničí) mohou být převedeny na stálou

<sup>76</sup> Negativní harmonizace ovšem nemá jeden velmi podstatný znak klasické harmonizace, a to opatření, která by byla jednotná pro všechny členské státy.

<sup>77</sup> The Mutual Assistance Directive.

<sup>78</sup> Aktiva a pasiva převádějící společnosti, která jsou v důsledku fúze nebo rozdělení fakticky spojena se stálou provozovnou společnosti v členském státě převádějící společnosti.

<sup>79</sup> Hodnota, na jejímž základě byl vypočítán zisk nebo ztráta pro účely zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků převádějící společnosti.

provozovnu přijímající společnosti, jež se nachází ve státě převádějící společnosti; výše uvedené platí i v případě převzetí dosud nevyčerpané ztráty pro daňové účely (pokud toto obecně členský stát přijímající společnosti umožňuje);

3. pokud drží přijímající společnost podíl na základním kapitálu převádějící společnosti vyšší jak 25%, žádné zisky přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu nepodléhají zdanění (členskému státu je ponechána možnost tuto výhodu odepřít, pokud podíl činí méně jak 25 % );

4. přidělení cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývací společnosti společníku převádějící nebo nabyté společnosti výměnou za jeho cenné papíry představující základní kapitál druhé společnosti při fúzi, rozdělení nebo výměně akcií nemá samo o sobě za následek zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků tohoto společníka.

Cílem směrnice je zabránit zdanění zisku, který při fúzi může vzniknout z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou. Ačkoliv tedy směrnice zavádí jednotný systém zdanění fúzí, ponechává členským státům možnost tyto výhody společnostem odepřít v případě, že:

1. hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik nebo vyhnutí se daňovým povinnostem;

2. v důsledku fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií přestane některá společnost, ať už se této operace účastní nebo ne, splňovat podmínky požadované pro zastoupení zaměstnanců v orgánech společnosti<sup>80</sup> podle pravidel platných před touto operací.

Směrnice o fúzích byla novelizována směrnicí č. 2005/19/EC, která byla přijata zejména v souvislosti se zavedením statutu evropské společnosti. Tato směrnice rozšiřuje dosavadní působnost směrnice o fúzích i na evropskou společnost<sup>81</sup> a evropskou družstevní společnost<sup>82</sup>. Směrnice zejména umožňuje přemísťovat sídlo a reorganizovat evropské společnosti a evropské družstevní

<sup>80</sup> Např. § 200 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který stanovuje, že jednu třetinu dozorčí rady volí zaměstnanci společnosti, v případě, že společnost má více jak 50 zaměstnanců.

<sup>81</sup> Nařízení č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti.

<sup>82</sup> Nařízení č. 1435/2003, o statutu evropské družstevní společnosti.

společnosti v rámci Evropské unie bez jakýchkoliv daňových překážek - za určitých podmínek je možné přesunout sídlo z jednoho členského státu do jiného, aniž by byly zdaněny nerealizované zisky z majetku, který zůstává v původním státě. Zaručuje, že přeměna pobočky na dceřinou společnost již nebude mít žádné daňové důsledky. Snižuje velikost podílu přijímající společnosti na základním kapitálu převádějící společnosti zaručujícího, že zisk přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu nepodléhá zdanění na minimálně 20 %, od 1.1.2007 na minimálně 15% a od 1.1.2009 na minimálně 15 %<sup>83</sup>. Zahrnuje nový typ transakce, tzv. částečné rozdělení -split-off -kdy existující společnost převede jednu nebo více svých poboček do již existující, nebo nově založené sesterské společnosti.

Druhá směrnice č. 90/435/EEC známá pod názvem Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech (The Parent-Subsidiary Directive) upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v národním měřítku, a společností, které působí v rámci celé Evropské unie. Směrnice by měla zaručit, že členský stát mateřské společnosti<sup>84</sup> buď nezdaní příjmy dceřiné společnosti sídlící v jiné členské zemi, nebo pokud tyto příjmy zdaní, umožní mateřské společnosti od základu daně odečíst daň z příjmu, kterou platí dceřiná společnost v jiné členské zemi. Měla by vyloučit rozdělení zisku po zdanění dceřiné společnosti ze srážkové daně.

Tato směrnice ovšem členskými státy v národní legislativě ponechává možnost stanovit, že náklady, které se vztahují k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejich zisků, nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřských společností. Jsou-li v tomto případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností. Toto ustanovení je ve velké míře užíváno členskými státy jako pravidlo tzv. nízké kapitalizace<sup>85</sup>, kterým se členské státy brání ztrátě svých daňových základů (

<sup>83</sup> Souvisí se změnou podílů pro identifikaci společnosti jako mateřské, viz směrnice č. 2003/123/EC.

<sup>84</sup> Mateřská a dceřiná společnost je vymezena 25% podílem ze všech vydaných akcií dceřiné společnosti a dále také časovým testem -mateřská společnost musí vlastnit podíl v dceřiné společnosti nejméně 2 roky.

<sup>85</sup> V případě dluhového financování dceřiných společností mateřskými. úroky které platí dceřiná společnost mateřské nejsou daňově účinnými náklady, pokud přesáhnou např. daný limit, nebo vzniknou v určitém časovém období.

dluhové financování dceřiných společností namísto ekvitétního snižuje základ daně dceřiné společnosti, neboť úroky z poskytnutého úvěru jsou nákladovou položkou).

V roce 2003 byla přijata směrnice č. 2003/123/EC, která doplňuje původní směrnici o dceřiných a mateřských společnostech a rozšiřuje působnost směrnice na rozdělování zisků obdržенých stálou provozovnou nacházející se v jednom členském státě od dceřiné společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě (odlišném od státu, ve kterém se nachází mateřská společnost); rozdělování zisků společnosti stálým provozovnám, které se nacházejí v jiném členském státě než společnosti nebo dceřiné společnosti; nové typy společností - vztahuje se na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost.

Ve směrnici je dále zakotveno postupné snižování velikosti podílu, který slouží k identifikaci společnosti jako mateřské z 25 % na 20 % s účinností od 1. 1. 2005; 15 % s účinností od 1. 1. 2007; 10 % s účinností od 1. 1. 2009.

*Výše uvedené rozšíření směrnice odráží rostoucí roli stálých provozoven v oblasti přeshraničních aktivit společností a jejich zdaňování. Je také z části výsledkem negativní harmonizace -rozsudku ESD ve věci Saint Gobain<sup>86</sup>, který říká, že se stálou provozovnou (non-rezidentem) musí být nakládáno stejně jako se společností, která je v členském státě rezidentem. Dodatek směrnice tedy zabráňuje dvojímu zdanění dividend v následujících případech: a) všechny subjekty se nachází v odlišných členských státech; b) mateřská a dceřiná společnost se nachází ve stejném členském státě, stálá provozovna se nachází v jiném členském státě.*

*Ve výše uvedených příkladech se na stálé provozovny pohlíží tak, jako by se jednalo o rezidenty, takže výplata dividend je vyjmuta ze srážkové daně. V tomto případě nelze aplikovat směrnici, neboť se nejedná o přeshraniční výplatu dividend - stálá provozovna i dceřiná společnost se nacházejí ve stejném státě, proto tato situace podléhá národním daňovým zákonům.*

---

<sup>86</sup> Compagnie de Saint Gobain, případ č. C-307/97.

Od roku 1995 platí v Evropských společenstvích po období pěti let tzv. arbitrážní konvence (Arbitration Convention) - směrnice č. 90/436/EEC<sup>87</sup>, která má zamezovat dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu transferových cen v různých zemích. Až doposud byla vždy platnost konvence dále prolongována o dalších pět let. V současnosti platí až do roku 2010 a její platnost byla rozšířena i na deset nových členských zemí.

Vzhledem ke skutečnosti, že problematika transfer pricing (zejména odlišná interpretace transfer pricing v jednotlivých členských státech) je skutečně v praxi velmi složitá<sup>88</sup> a může společně způsobovat dodatečné náklady, bylo v roce 2002 založeno tzv. Společné evropské fórum pro transfer pricing (EU Joint Transfer Pricing Forum). Členové fora jsou experti z jednotlivých členských států, jejichž úkolem má být zjednodušení aplikace arbitrážní konvence a hledání nelegislativních řešení praktických problémů spojených s transfer pricing.

Dne 3. června 2003 přijala Evropská rada tzv. daňový balíček<sup>89</sup>, jehož úkolem je omezovat i ustanovení, která mohou být příčinou škodlivé daňové soutěže. Obsahově se skládá balíček ze tří hlavních částí: 1/ tzv. smluvená pravidla pro zdaňování korporací (Code of Conduct for Business Taxation); 2/ opatření k dosažení vyššího stupně aproximace systémů zdaňování příjmů z úspor; 3/ dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

*Ačkoliv smluvená pravidla pro zdaňování korporací jsou právně nezávazná, přesto mají politickou sílu, neboť jejich přijetím se členské státy zavazují nejen odstranit existující daňová ustanovení, jež zapříčiňují škodlivou daňovou soutěž, ale také upustit od budoucího zavádění ustanovení podobného charakteru. Pravidla jsou zaměřena především na taková ustanovení, která přespříliš ovlivňují umístění sídel firem. Jedná se především o případy, kdy jsou non-rezidentům poskytovány výhodnější daňové podmínky (ve srovnání s rezidenty). Lze tedy říci, že kodex v podstatě stanovuje kritéria, na jejichž základě se identifikují tzv. škodlivá daňová opatření.*

<sup>87</sup> Konvence byla přijata v roce 1990 s odloženou účinností až do roku 1995.

<sup>88</sup> Ačkoliv všechny členské země uznaly principy zakotvené v direktivě OECD - Transfer pricing pro nadnárodní společnosti a daňové správy, bohužel jsou interpretovány jednotlivými členskými státy odlišně.

<sup>89</sup> Tax Package.

Jako konečný termín pro odstranění těchto ustanovení stanovila Evropská komise 1. leden 2003 s tím, že společnostem, jímž plynou výhody z těchto škodlivých daňových ustanovení, budou tyto výhody zachovány až do konce roku 2005. Součástí smluvených pravidel pro zdaňování korporací je i sdělení Evropské komise č. 981C 384/03 o aplikaci pravidel veřejné podpory v oblasti korporativního zdaňování. Toto sdělení identifikuje povolená pravidla a formy poskytování veřejné podpory v oblasti zdaňování korporací.

*Jelikož je kapitál velmi mobilním faktorem, který se může rychle přesouvat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami, je třeba dosáhnout určitého stupně aproximace systémů zdaňování úspor. Přesun úspor do zemí s nižšími daňovými sazbami vede ve státě, kde jsou investoři rezidenty, k daňové distorzi a k daňovým únikům. Pro hladké fungování jednotného trhu je tedy nezbytné zajistit, aby se rozhodování o umístování investic řídilo na základě skutečných kvalit nabízených produktů, a ne na základě nižších daňových sazeb či možnosti daňových úniků. V roce 2003 tedy byla přijata směrnice č. 2003/48/EEC<sup>90</sup> o zdaňování příjmů z úspor plynoucích ve formě úrokových plateb. Jejím úkolem je umožnit zdanění úrokových příjmů plynoucích z členských států osobám, které se snaží pomocí svého rezidentství snížit nebo zabránit zdanění. Povinnost implementace této směrnice do národních legislativ byla stanovena do 1. ledna 2004, s účinností od 1. července 2005. Směrnice se nevztahuje na příjmy právnických osob, týká se pouze příjmů osob fyzických.*

Na základě této směrnice jsou členské státy povinny poskytovat informace ostatním členským státům o úrocích, které byly vyplaceny individuálním střadatelům. Směrnice stanovuje také přechodné období, v němž umožňuje Belgii, Rakousku a Lucembursku na místo poskytnutí informace aplikovat srážkovou daň 15 % v letech 2005 -2007; 20% v letech 2008 -2010; 35% od roku 2011 dále.

Směrnice o zdanění úrokových příjmů pod pojem úrok zahrnuje úroky z dluhů a závazků jakéhokoliv druhu, včetně hotovostních depozit, vládních a korporátních dluhopisů a ostatních cenných papírů. Definice je dále rozšířena i na

---

<sup>90</sup> Savings Directive



úrokový příjem získaný prostřednictvím instrumentů kolektivního investování. Směrnice se nevztahuje na výplatu dividend.

V současnosti se Evropská komise snaží, aby i další země, které nejsou členy Evropských společenství, jako např. Švýcarsko, Monako, Lichtenštejnsko, Andorra nebo San Marino, přijaly podobná opatření, a umožnily členským zemím Evropských společenství efektivně zdanit úrokové platby plynoucí ve prospěch jejich rezidentů.

Srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi (podnikajícími v jednotlivých členských státech) patřícími do jedné skupiny (tzv. spojené, či propojené osoby)<sup>91</sup> mohou způsobit problémy v podobě zvýšení vyvolaných nákladů zdanění.

*Srážková daň je vybírána u zdroje z hrubé částky, což znamená, že není brán zřetel na jakékoliv odpočty, které by mohla uplatnit společnost, která podobný příjem obdrží. Mnohé ze smluv o zamezení dvojího zdanění (uzavřené mezi jednotlivými státy) srážkové daně u zdroje eliminují či významně redukuje, nicméně proces nárokování těchto výjimek a redukcí je spojen se zdlouhavými formalitami a může společností způsobit finanční ztrátu.*

Jednotný systém zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi patřícími do jedné skupiny je zakotven ve směrnici č. 2003/491/EC<sup>92</sup> s platností od 1. ledna 2004. Směrnice odstranila srážkovou daň a daň z úroku a licenčních poplatku mezi propojenými osobami, pokud jsou tyto vypláceny přes hranice jednotlivých členských států<sup>93</sup>.

Směrnice se vztahuje na společnosti, které jsou: 1. poplatníci daně z příjmu korporací v EU; 2. rezidenty v členských zemích EU; 3. explicitně vyjmenovány v dodatku ke směrnici (dodatek ke směrnici byl v souvislosti s rozšířením EU o nové země doplněn směrnici č. 2004/66/EEC o další typy společností). Směrnice č.

<sup>91</sup> Associated companies, Společnosti jsou považovány za propojené v případě, že:

-jedna z nich se podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu druhé, ať již přímo, či nepřímo;

-třetí strana se podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu obou společností, ať již přímo či nepřímo.

<sup>92</sup> Interest and Royalties Directive.

<sup>93</sup> V této věci Česká republika zažádala Evropskou komisi o odložení povinnosti implementovat odstranění srážkové daně z licenčních poplatků až do roku 2010.

2004/76/EC umožnila některým novým členským státům EU zavést v souvislosti se směrnicí o úrocích a licenčních poplatcích přechodné období pro její implementaci.

*Domnívám se, že další oblastí, na kterou by v budoucnu měla Evropská komise upravit jsou přeshraniční převody ztrát mezi jednotlivými společnostmi, které vlastní stejná mateřská společnost.*

## **2.12. Role judikatury Evropského soudního dvora v procesu harmonizace přímých daní**

V harmonizačním procesu v oblasti přímého zdaňování, v posledních letech kromě směrnic a nařízení začaly hrát velmi významnou úlohu rozsudky Evropského soudního dvora. Judikatura ESD je považována za formu negativní harmonizace, kdy jsou jednotlivé členské státy nuceny činit opatření v národních daňových systémech nikoliv na základě směrnic či nařízení, nýbrž na základě judikatury.

*Negativní harmonizace nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Domnívám se, že by mohla být účinným alternativním nástrojem k dosažení efektivně fungujícího jednotného trhu, neboť nutí členské státy z národních daňových systémů odstraňovat ustanovení, která jsou v rozporu se základními principy zakotvenými ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957.*

Judikatura ESD umožňuje negativní harmonizaci především ve zdaňování osobních příjmů a korporativním zdaňování. Jedná se zejména o oblasti, ve kterých se nepodařilo prosadit jednotou úpravu, či doposud nebylo ani o jednotné úpravě jednáno, nebo o oblasti, ve kterých členské státy implementovaly směrnice či nařízení chybně.

*V podstatě lze říci, že v případě zdaňování osobních příjmů představuje negativní harmonizace formou judikatury ESD v současné době jedinou formu harmonizace.*

Nejčastějšími oblastmi přímého zdanění, které jsou v rámci případů projednávaných před ESD řešeny, jsou především zdaňování „přeshraničních“ pracovníků<sup>94</sup> (zejména diskriminace non-rezidentů oproti rezidentům); zdaňování dividend<sup>95</sup>; aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění<sup>96</sup>; aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech<sup>97</sup>.

Vzhledem ke stále vyššímu vlivu těchto rozsudků na proces přibližování daňových soustav a zejména odstraňování diskriminačních opatření uvedu rozbor několika případů, ve kterých ESD shledal, že jsou porušeny základní principy vyplývající ze Smlouvy o Evropských společenstvích a nařídil členským zemím zjednat nápravu. Případy se týkají jak oblasti zdaňování osobních příjmů, tak oblasti zdaňování korporací.

#### Případ Schumacker č. C-279/93

Tento případ se týká zdaňování fyzických osob a na základě rozsudku ESD došlo k porušení volného pohybu osob, služeb a kapitálu - článku 39 Smlouvy o Evropských společenstvích.

Roland Schumacker žil v Belgii, ale zaměstnán byl v SRN - příjmy ze zaměstnání v Německu jsou jedinými, které měl. V Německu byl považován za non-rezidenta s omezenou daňovou povinností a nebylo mu umožněno rozdělit příjem i na manželku (provést tzv. splitting) a provést roční vyúčtování daně, čímž by jeho daňová povinnost výrazně klesla.

*Došlo zde tedy k diskriminaci non-rezidenta ve srovnání s rezidentem. Skutečné daňové zatížení non-rezidenta bylo vyšší ve srovnání s rezidentem. Rozsudek ESD uváděl, že výše uvedený postup je v rozporu se svobodou volného pohybu pracovních sil a že pokud poplatník obdrží ve státě, kde je non-rezidentem, většinu svých příjmů, musí s ním být daňově zacházeno, jako by se jednalo o rezidenta.*

<sup>94</sup> Např. případ Schumacker č. C.279/93, případ Gschwind č. C-391/97, případ Zurstrassen č. C.87/99 nebo případ Gerritse č. C.234/01.

<sup>95</sup> Např. případ Lenz č. C.315/02, případ Manninen č. C.319/02, nebo případ Verkooijen č. C-35198.

<sup>96</sup> Např. případ Komise v. Francie č. C.334/02, nebo případ Komise v. Belgie č. C.478/98.

<sup>97</sup> Např. případ Epson Europe BV č. C-375198, případ Lankhorst.Hohorst č. C.324/00 nebo případ Bosal Holding č. C-168/01.

#### Případ Vestergaard č. C-55/98

Tento případ se týká zdaňování fyzických osob a podle shledání ESD byla porušena svoboda poskytování služeb v rámci EU.

Dánský auditor pracující a žijící v Dánsku se účastnil školení auditorů, které bylo prováděno řeckou společností v Řecku. Ačkoliv měl poplatník platný daňový doklad, tyto náklady na školení nebyly uznány na základě dánského daňového práva. V tomto případě došlo k porušení svobody poskytování služeb, která vyplývá z článku 49 Smlouvy o Evropských společenstvích, neboť pokud by poplatník nakoupil službu od dánské společnosti, pak by tyto náklady daňově účinné byly.

*Na základě tohoto případu muselo Dánsko odstranit z daňové soustavy výše uvedené diskriminující opatření, neboť rozsudek ESD uváděl, že daňově musí být posuzováno stejně nakoupení služeb domácích i zahraničních.*

#### Případ Gerritse č. C-234/01

Tento případ se týká zdaňování fyzických osob a podle shledání ESD opět došlo k porušení svobody poskytování služeb v rámci EU. Do tohoto případu ovšem oproti výše uvedenému vstupuje mezinárodní smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi SRN a Nizozemím.

Nizozemský herec se účastnil představení v SRN. Zde mu byla vyplacena odměna, která byla zdaněna na základě smlouvy (o zamezení dvojího zdanění mezi SRN a Nizozemím) srážkovou daní z hrubé částky -bez možnosti odečtení souvisejících nákladů (konkrétně cestovného). V tomto případě došlo opět k porušení svobody poskytování služeb, která vyplývá z článku 49 Smlouvy o Evropských společenstvích, neboť non-rezidentovi v SRN nebylo umožněno odečíst nezdanitelnou částku a náklady. Ačkoliv v tomto případě je nominální sazba daně stejná jak pro rezidenty, tak pro non-rezidenty -25 % -skutečného daňového zatížení non-rezidenta je vyšší právě z důvodu nemožnosti uplatnit náklady a odečíst nezdanitelné částky.

*Rozsudek ESD opět uváděl, že se jedná o diskriminaci a nařídil, že SRN musí zavést pro non-rezidenty možnost uplatňování výdajů. Na základě rozsudku SRN zavedla tuto možnost i v případě, kdy jsou non-rezidentům vypláceny úroky a licenční poplatky. Ke stejnému opatření přistoupilo i Rakousko s účinností od roku 2005.*

Případ Saint-Gobain č. C-307/97

Tento případ se týká korporativního zdaňování a dotýká se svobody usazování v rámci EU vyplývající z článku 43 a 48 Smlouvy o Evropských společenstvích.

Švýcarský ISOVER - dceřiná společnost vyplácela mateřské společnosti v SRN dividendy, které byly v SRN předmětem daně. SRN v té době (před platností dodatku č. 2003/123/EC ke směrnici o dceřiných a mateřských společnostech) umožňovala vyjmout ze zdanění pouze dividendy, které jsou vypláceny společnosti, která je v SRN rezidentem (dceřiná společnost), nikoliv non-rezidentům stálým provozovnám.

Tato skutečnost byla jednak v rozporu s článkem 43 Smlouvy o Evropských společenstvích, který říká, „[...] jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu na území druhého členského státu“, a jednak stálá provozovna podléhala vyššímu daňovému zatížení než rezidentní společnosti.

*Rozsudek ESD uváděl, že se jedná o diskriminaci, a nařídil, že SRN nesmí diskriminovat společnosti, které nejsou rezidentní, tedy že se stálou provozovnou musí být daňově nakládáno stejně, jako se společnostmi, které jsou v SRN rezidenty.*

Případ Marks & Spencer plc. č. C-446/03

Případ Marks & Spencer plc. byl rozhodnut v roce 2005 a jeho výsledek má velmi podstatný vliv nejen na další postup v oblasti harmonizace přímého zdaňování, ale na fungování jednotného vnitřního trhu. Vzhledem k významnosti

případu a vlivu jeho výsledku na další vývoj harmonizace, popíše nyní základní rysy tohoto případu.

M & S - mateřská společnost je rezidentem ve Velké Británii, všechny obchody v kontinentální Evropě byly prováděny prostřednictvím nizozemského holdingu. Nizozemská společnost založila dceřiné společnosti ve Španělsku, Francii, Belgii a Německu. Mateřská společnost ve Velké Británii dosahovala zisku, zahraniční dceřiné společnosti vykazovaly v letech 1998 až 2001 ztráty. Z tohoto titulu byly dceřiné společnosti ve Španělsku a Francii prodány, v Belgii a Německu bylo pouze pozastaveno obchodování. Protože vykázané ztráty ve Španělsku a Francii nemohly být uplatněny, požádala mateřská společnost ve Velké Británii o možnost započítat tyto zahraniční ztráty (společností jedné skupiny -holdingu) oproti tuzemskému zisku. Tato žádost byla zamítnuta, neboť dceřiné společnosti nebyly jednak založeny ve Velké Británii a ani zde neobchodovaly zde prostřednictvím poboček, což je v případě zápočtu ztrát vyžadováno britským daňovým systémem.

Výše uvedené skutečnosti se dotýkají práva na usazování, které je zakotveno v člancích 43 a 48 Smlouvy o Evropských společenstvích. Opět zde nacházíme diskriminaci - mateřská společnost, která vlastní skupinu zahraničních dceřiných společností, nemůže kompenzovat ztrátu mezi mateřskou společností a těmito dceřinými společnostmi, zatímco mateřská společnost s tuzemskými dceřinými společnostmi kompenzovat ztrátu může. Z výše uvedeného vyplývá, že zahraniční dceřiné společnosti jsou ve srovnání s domácími tímto ustanovením znevýhodňovány. Základní otázkou v celém případě je, zda koncepce jednotného trhu vyžaduje, aby domácí daňová jurisdikce brala v potaz ztráty ze zahraničních daňových jurisdikcí. Podle dosud platných pravidel fiskální suverenity jednotlivých států má každá národní daňová jurisdikce absolutní právo nepřihlížet ke ztrátám vzniklým v zahraničních daňových jurisdikcích.

ESD rozhodl, že články 43 ES a 48 ES při současném stavu práva Společenství nebrání právním předpisům členského státu, které obecně vylučují možnost mateřské společnosti-rezidenta odečíst ze svého zdanitelného zisku ztráty vzniklé v jiném členském státě v dceřiné společnosti se sídlem na území tohoto

jiného členského státu, zatímco takovou možnost přiznávají, pokud se jedná o ztráty vzniklé v dceřiné společnosti-rezidentu. Je nicméně v rozporu s články 43 ES a 48 ES, je-li taková možnost mateřské společnosti-rezidenta vyloučena v situaci, kdy jednak dceřiná společnost-nerezident vyčerpala možnosti zohlednit ztráty, které existují v jejím státě sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení daní, jakož i v rámci předcházejících zdaňovacích období, a kdy jednak neexistují možnosti, aby tyto ztráty mohly být zohledněny v jejím státě sídla v rámci budoucích zdaňovacích období buď jí samotnou, nebo třetí osobou, zejména v případě převodu dceřiné společnosti na tuto třetí osobu.

*Jelikož ESD potvrdil, že současná koncepce jednotného trhu umožňuje kompenzaci zahraničních ztrát, způsobil tak průlom v dosavadním chápání principu daňové suverenity jednotlivých členských států. Právě toto rozhodnutí se stalo dle mého mínění prvním významným krokem v procesu harmonizace přímých daní - zejména při prosazování konceptu jednotného konsolidovaného základu daně<sup>98</sup>.*

### 3. Evropská společnost

#### 3.1. Pojem

Snaha o částečnou harmonizaci a koordinaci v oblasti daně z příjmu korporací vyústila ve schválení Nařízení č. 2157/2001, které zavádí s účinností od 8. října 2004 nový institut evropského obchodního práva - tzv. evropskou společnost (Societas Europaea, dále jen SE). Nařízení je přímo aplikovatelné v jednotlivých členských státech a jeho pravidel se mohou dovolávat jednotlivci přímo před vnitrostátními soudy. Výše uvedené nařízení je na komunitární úrovni doplněno

---

<sup>98</sup> V dubnu 2005 vyjádřil svůj názor k případu generální advokát (jeho názor není pro soud jakkoliv závazný). Domnívá se, že systém, jež všeobecně nedovoluje mateřským společnostem započítávat ztrátu zahraničních dceřiných společností, není v souladu s komunitárním právem; v případě že by zápočet ztráty byl podmíněn skutečností, že ztráty dceřiných společností by ve státě v němž jsou založeny, nemohly podléhat zvýhodněnému daňovému režimu pak by systém byl v souladu s komunitárním právem (svobodou usazování).

Směrnicí Rady č. 2001/86, kterou se doplňuje statut evropské společnosti s ohledem na zapojení zaměstnanců<sup>99</sup>.

Cílem směrnice je dosáhnout harmonizace vnitrostátních právních úprav regulujících zapojení zaměstnanců do činnosti evropské společnosti, přičemž zapojením se rozumí zejména informování, konzultace a účast zaměstnanců v dozorových orgánech evropských společností. Nejen uvedená směrnice, ale i Nařízení č. 2157/2001 předpokládá, že jednotlivé členské státy přijmou vlastní právní úpravu, kterou budou doplněna základní komunitární pravidla.

*Hlavním cílem evropských zákonodárců bylo zavést s ohledem na dokončení jednotného evropského trhu jednotnou úpravu subjektů (společností) na něm působících, což by mělo zvýšit nejen jeho efektivnost, ale také konkurenční schopnost EU jako celku. Společnosti se statutem evropské společnosti tedy dostávají možnost reorganizovat, kombinovat a vytvářet celoevropské struktury aktivit. Dále také získaly možnost bez jakýchkoliv legislativních překážek přesouvat sídlo a modifikovat organizační strukturu v rámci EU a EHS. Tímto tento typ společnosti také získal tzv. právo usazování, které je v komunitárním právu zakotveno v článku 43 a 48 Smlouvy o Evropských společenstvích.*

*Implementace SE do národních legislativ znamená pro společnosti s celoevropskými aktivitami výrazné snížení nákladů, neboť eliminuje finančně nákladné a rozsáhlé sítě dceřiných společností, které se řídí rozdílným obchodním právem jednotlivých členských států. Její zavedení také výrazně zjednodušuje přeshraniční fúze a přeshraniční přesuny sídel společností, SE je také významným přínosem pro japonské či americké firmy, které mohou jejím prostřednictvím podnikat na evropském trhu efektivněji.*

### **3.2. Charakteristika evropské společnosti**

---

<sup>99</sup> Council Directive No 2001/86/EC of 8 October 2001 supplementing the Statute for a European company with regard to the involvement of employees.



SE má v rámci EU a EHS jednotnou formu - akciovou společnost. Další charakteristiky SE se ale liší dle místa registrace. Znamená to tedy, že další úprava nejen v oblasti obchodního, ale i daňového práva je plně ponechána v kompetenci jednotlivých členských států<sup>100</sup>.

Jak již bylo uvedeno, SE je zakládána jako akciová společnost na základě komunitárního práva (nikoliv národního) a registruje se v jednotlivých členských státech podle sídla. Základní upsaný kapitál společnosti musí činit nejméně 120.000 EUR. Akcie nemusí být kotovány na burze, ale musí být volně převoditelné.

Statutárním orgánem SE může být buď jednotný správní orgán (správní rada) -v tomto případě se jedná o tzv. monistický systém, nebo výkonný orgán, jehož činnost je kontrolována dozorčím orgánem (tzv. dualistický systém). Název společnosti musí být doplněn o dodatek "SE". *Ačkoliv jsou stěžejní charakteristiky SE v podstatě podobné se společnostmi zakládanými v souladu s národním právem, existuje mezi nimi jeden podstatný rozdíl. Tímto rozdílem je možnost SE přesouvat sídlo (místo vedení) a modifikovat organizační strukturu v rámci EU a EHS bez jakýchkoliv legislativních překážek, což není možno u společností založených dle národního práva.*

SE může vzniknout pouze specifickou formou (vzniká spojením nebo přeměnou společností již existujících)<sup>101</sup> a to fúzí, vytvořením holdingu, založením dceřiné evropské společnosti a změnou právní formy.

#### Vznik SE fúzí

Ke vzniku SE může dojít fúzí dvou či více akciových společností, splynutím (kdy dochází k zániku dvou nebo více akciových společností, jmění zanikajících společností přechází na nově zakládanou nástupnickou evropskou společnost a akcionáři původních společností se stávají akcionáři nástupnické akciové

<sup>100</sup> Článek 20 nařízení přímo obsahuje, že „Toto nařízení se netýká jiných oblastí práva jako jsou daně, hospodářská soutěž, duševní vlastnictví nebo úpadek. Ustanovení vnitrostátních právních předpisů jednotlivých členských států a právních předpisů Společenství se proto použijí ve výše uvedených oblastech a dalších oblastech neupravených v tomto nařízení.“

<sup>101</sup> Nerudová D., Neruda R.- Evropská společnost z pohledu daně z příjmu. Daně a právo v praxi, Praha, ASPI, roč. 10, č. 5, s. 2 -10.

společnosti), nebo sloučením (kdy dochází k zániku jedné nebo více akciových společností, jejichž jmění přechází na jinou, nástupnickou akciovou společnost, která společně s fúzí změní svou právní formu na evropskou společnost; akcionáři zanikajících společností se pak stávají akcionáři nové evropské společnosti).

#### Založení holdingové evropské společnosti

Dalším možným způsobem založení evropské společnosti je založení holdingové evropské společnosti. Zde se již tohoto založení mohou zúčastnit kromě akciových společností i společnosti s ručením omezeným (vyjmenované v Příloze č. 2 k Nařízení č. 2157/2001); podmínkou je, že nejméně dvě ze zúčastněných společností se řídí právem různých členských států nebo že nejméně dvě z nich mají přinejmenším po dobu dvou let dceřinou společnost, která se řídí právem jiného členského státu, popř. organizační složku podniku, nacházející se v jiném členském státě. Touto formou založení dochází k založení nového právního subjektu ve formě evropské společnosti, do kterého společníci společností zúčastněných na založení holdingové akciové společnosti vkládají své podíly (na těchto zúčastněných společnostech); tito společníci pak své původní společnosti ovládají prostřednictvím holdingové evropské společnosti. Podkladem je projekt založení holdingové společnosti, zpracovaný výkonnými orgány zúčastněných společností a schválený jejich valnými hromadami.

#### Založení dceřiné evropské společnosti

Nejširšímu okruhu subjektů je dostupná další forma založení evropské společnosti, kterou je založení dceřiné evropské společnosti. Na jejím založení se mohou totiž zúčastnit kterékoliv právnické osoby veřejného nebo soukromého práva (tedy např. i družstva), s výjimkou případů, kdy tyto osoby nebyly založeny za účelem výdělečné činnosti, za podmínky, že se nejméně dvě z nich řídí právem různých členských států nebo že nejméně dvě z nich mají nejméně po dobu dvou let dceřinou společnost, která se řídí právním řádem jiného členského státu, případně

organizační složku podniku nacházející se v jiném členském státě. Evropská společnost pak má povahu společného podniku zakládajících společností.

#### Založení SE změnou právní formy

Posledním způsobem založení evropské společnosti, jež připadá v úvahu opět jen u akciové společnosti, je změna právní formy akciové společnosti řídicí se výhradně právním řádem jednoho členského státu na evropskou společnost. Podmínkou je jednak skutečnost, že tato akciová společnost má po dobu nejméně dvou let svou dceřinou společnost na území jiného členského státu, a dále skutečnost, že spolu se změnou právní formy nedojde ke změně sídla podle pravidel aplikovatelných na evropskou společnost. V případě vzniku evropské společnosti změnou právní formy dochází pouze ke změně vnitřních poměrů subjektu (nikoliv k zániku jednoho subjektu a vzniku nového subjektu).

Založení evropské společnosti se obecně řídí právními předpisy, které se vztahují na akciové společnosti v členském státě, ve kterém evropská společnost zřizuje sídlo.

### 3.3. Daňové aspekty evropské společnosti

Stejně tak jako byly konkrétní právní charakteristiky ponechány plně v kompetenci jednotlivých členských států, také v daňové oblasti není zakotvena jednotná úprava a forma zdaňování je ponechána na jednotlivých členských státech. To znamená, že SE se v daňových otázkách řídí národními daňovými zákony.

SE tedy podléhá národní dani z příjmu korporací ve státě, kde je rezidentem. V tomto státě má neomezenou daňovou povinnost (zdanění podléhají jak příjmy ze zdrojů na území státu, kde je rezidentem, tak příjmy ze zahraničí).

*Domnívám se, že i když ve většině členských zemí není v daňových systémech pojem SE dosud implementován, nepředstavuje to velký problém, neboť většina ustanovení, které se v národních daňových systémech vztahují na společnosti*

*obecně, se vztahuje i na SE, neboť ta je v celé EU jednotně definována jako akciová společnost.*

Kromě placení daní ve státě rezidentství bude také SE podléhat národní dani ve státě, ve kterém podniká ve formě stálé provozovny. Dále také samozřejmě SE může podléhat srážkové dani ve státech, ze kterých jí plynou příjmy ve formě dividend, úroků, nebo licenčních poplatků. V případě příjmů ze zahraničí se na SE budou také vztahovat smlouvy o zamezení dvojímu zdanění stejně jako na společnost, která je založena na národním právu.

*Skutečnost, že SE podléhá národnímu daňovému systému, nijak neřeší situaci, kdy se společnosti účastníci se přeshraničních aktivit na jednotném trhu setkávají s velkým počtem odlišných daňových systémů, které ovlivňují chování společností a způsobují vyvolané náklady zdanění. Současná diference v daňových sazbách může ovlivňovat rozhodování o umístění sídla SE. Pro SE je tedy tzv. country-shopping (rozhodování o místě rezidentství na základě výšky daňového zatížení v jednotlivých zemích) velmi atraktivní, zejména po rozšíření EU o 10 nových zemí (např. Estonsko vůbec nezdaňuje nerozdělené zisky společností - zisky jsou zdaněny až při rozdělení.) Lze tedy očekávat, že implementace SE jako právní formy společnosti ještě více zvýší daňovou soutěž mezi jednotlivými členskými státy.*

V oblasti přímého zdanění se na SE vztahuje jak Směrnice č. 90/435/EEC o dceřiných a mateřských společnostech (na základě Směrnice č. 2003/1231 /EC), tak i Směrnice č. 901434/EEC o fúzích (na základě Směrnice č. 20051 /19/EC)IO8 a nedávno přijatá Směrnice č. 2003149/EC o jednotném zdaňování úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami.

*Dle mého mínění zavedením SE nemizí daňové problémy, se kterými se setkávají společnosti s přeshraničními aktivitami. Jedná se především o neexistenci možnosti plně započítávat ztrátu z aktivit v jednom členském státě oproti ziskům z aktivit v jiném členském státě (v rámci jedné skupiny); problém s transfer pricing<sup>102</sup>; problémy spojené s dluhovým financováním dceřiných společností - tzv. pravidla nízké kapitalizace<sup>103</sup>; problémy spojené se zdaňováním zisků ovládaných*

<sup>102</sup> Převodní (vnitropodnikové) ceny.

<sup>103</sup> Případ Lankhorst-Hohorst č. C-324/00.

*zahraničních společností dle národních daňových režimů - tzv. CFC režimy<sup>104</sup>; problémy spojené se stálou provozovnou; dodatečné daňové náklady spojené s přeměnami společností.*

*Skutečnost, že nelze plně započítávat ztrátu z aktivit v jednom členském státě oproti ziskům dosaženým v jiném členském státě (v rámci jedné skupiny), může vést k mezinárodnímu dvojímu zdanění a není také v souladu s myšlenkou plně fungujícího jednotného trhu. Ztráty ze zahraničních zdrojů totiž většina členských zemí neumožňuje započíst buď vůbec, nebo je umožňuje započíst pouze v omezeném rozsahu. Z tohoto důvodu v roce 1990 navrhla Evropská komise směrnici, která měla zápočet umožňovat, tato směrnice ovšem nebyla přijata. Stejný problém vyvstává pro SE při zápočtu se zahraničními pobočkami a dceřinými společnostmi<sup>105</sup>. Možnosti zápočtu se odvíjí z národních daňových systémů, neboť nejsou v nařízení, podle kterého SE vzniká, samostatně upraveny. V roce 1990 byla přijata tzv. arbitrážní konvence<sup>106</sup>, která měla eliminovat možné dvojí zdanění vzniklé v souvislosti se započítáváním zisků propojených osob. Konvence platila po dobu pěti let. Od 1. listopadu 2004 tato konvence opět začala platit s retrospektivou od 1. ledna 2000.*

*Prodloužení platnosti arbitrážní konvence pomůže také vyřešit problém s transfer pricing mezi SE a jejími dceřinými společnostmi, případně stálými provozovnami v jednotlivých členských zemích. Nicméně i přes existenci této konvence je možnost dvojího zdanění velmi vysoká, neboť metody a postupy navržené v této konvenci jsou pro všechny zainteresované strany velmi nákladné a časově náročné.*

*Rozdílné zdaňování vlastního kapitálu a dluhu způsobuje, že se pro mezinárodní skupiny společností stává daleko výhodnější používat pro dceřiné společnosti dluhové financování než ekvitní. Tato skutečnost může způsobit ve státě, kde jsou dceřiné společnosti rezidenty ztrátu daňových příjmů. Z výše uvedených*

<sup>104</sup> Controlled Foreign Corporation Regime.

<sup>105</sup> Případ Marks & Spencer č. C-446/03. 113 Arbitration Convention 90/436/EEC

<sup>106</sup> V české legislativě je od 1. ledna 2005 omezená daňová uznatelnost úroků z úvěrů a půjček přijatých od sesterských (mateřských) společností. Náklady související s držbou podílu v dceřiné společnosti se omezují výší 5 % příjmů z dividend a jiných podílů na zisku vyplácených dceřinou společností. Pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto nákladů je nižší. Úroky z úvěrů a půjček přijatých v období šest měsíců před nabytím podílu v dceřiné společnosti se považují za náklad související s držbou podílu.

důvodů v takovémto případě potom mnoho členských států neumožňuje odečítat v této situaci úroky (které platí dceřiné společnosti mateřským z poskytnutých půjček) a s těmito úroky je daňově nakládáno, jako kdyby se jednalo o výplatu dividend. SE se tedy může setkat s problémem nízké kapitalizace jako jakákoliv jiná společnost, neboť neexistuje opatření, které by členským státům zakazovalo tento princip na ni aplikovat.

Dalším problémem, kterému v daňové oblasti čelí SE stejně jako i jiné společnosti, je situace, kdy zisky zahraničních dceřiných společností založených v zemi s velmi nízkým daňovým zatížením mohou být zdaňovány přímo jako příjem vlastníků zahraniční dceřiné společnosti v zemi, kde jsou rezidenty (tzv. pravidlo CFC -Controlled Foreign Corporation Regime). Tento způsob zdaňování se tedy může vztahovat i na SE, která bude mít dceřiné společnosti založeny v zemi s nízkým daňovým zatížením -opět neexistuje opatření zakazující aplikaci tohoto principu v případě SE.

Evropská společnost podnikající prostřednictvím stále provozovny se setkává s problémem neexistence jednotné úpravy definic stálých provozoven v Evropské unii. V některých případech by mohlo dojít i k dvojímu zdanění, a proto se i SE musí řídit smlouvami o zamezení dvojímu zdanění. V tomto případě tedy podnikání formou SE nijak nesnižuje složitosti spojené se vznikem a zdaňováním stále provozovny.

Oblastí, ze kterých SE může vytěžit nejvíce, jsou přeshraniční fúze, výměny akcií a převod aktiv v rámci Evropské unie. Všechny tyto operace jsou pro SE v souladu se Směrnicí o fúzích daňově neutrální<sup>107</sup>. Díky skutečnosti, že Směrnice o fúzích není ještě přesně implementována v daňových soustavách všech členských zemí, mohou i v této oblasti pro SE nastat situace, které budou předmětem daně, či budou zakládat daňovou povinnost<sup>108</sup>.

<sup>107</sup> Např. v případě fúze rozdíl mezi účetní a skutečnou hodnotou nezakládá povinnost tento rozdíl zdanit v případě finanční dohody s nástupnickou společností.

<sup>108</sup> Na základě studie European Federation of Accountants, (FEE), kdy byla empiricky zjišťována možnost porušení neutrality přeshraniční fúze, bylo zjištěno, že tato situace může nastat např. v Dánsku a Španělsku.

### 3.4. Role evropské společnosti v harmonizačním procesu

Zavedení SE jako nové právní formy obchodní společnosti lze považovat za základní předpoklad k tomu, aby úvahy o sjednocení daně z příjmů korporací v rámci Evropských společenství dostaly reálnější rysy. Nicméně, aby se právní forma SE pro společnosti operující na jednotném trhu stala opravdu efektivní, musí pro společnosti mít přínos i v oblasti daňové.

*Výše nastíněné daňové problémy, se kterými se v současnosti SE setkává, v podstatě kopírují problémy klasických společností, které vznikly na základě příslušného národního práva. Domnívám se, že současná podoba úpravy SE postrádá prvek, který by výrazně zvýšil efektivnost podnikání formou SE - jednotnou úpravu v daňové oblasti. Rozhodnutí společnosti podnikat formou SE je tak v současnosti činěno zejména z důvodů právních (zjednodušení legislativních postupů), nikoliv však z důvodů daňových.*

*Vytvoření jednotné evropské právní formy podnikání vytváří předpoklad pro zavedení jednotného evropského systému daně z příjmů korporací. Pro evropské společnosti by mohlo být velmi efektivní zavedení jednotného konsolidovaného základu daně (tedy sjednocení účetních postupů a v návaznosti jednotná konstrukce základu daně). Ponechání daňové sazby v kompetenci jednotlivých členských zemí by mohlo výrazně přispět k efektivní daňové soutěži a také zvýšit efektivnost SE jako jednotné evropské formy podnikání. Evropskou společnost v současné podobě lze považovat za první krok na cestě k užší koordinaci v oblasti daně z příjmů korporací a potažmo k budoucímu jednotnému evropskému systému korporativního zdaňování, neboť tento byl jedním z prvotních motivů při úvahách o zavedení institutu evropské společnosti do komunitárního práva.*

#### 4. Konvence k zamezení dvojímu zdanění v Evropské unii

V pracovním materiálu COM(2001)582<sup>109</sup> Evropská komise uvádí, že k dosažení hladce fungujícího trhu je nutno odstranit přeshraniční daňové problémy, se kterými se setkávají subjekty působící na jednotném vnitřním trhu.

*V současné době neexistuje v Evropské unii žádný jednotný model, dle kterého by členské státy měly postupovat při uzavírání bilaterálních smluv o zamezení dvojímu zdanění. Následkem této skutečnosti mohou být některá ustanovení smluv v rozporu se Smlouvou o Evropských společenstvích, zejména v oblasti zákazu diskriminace non-rezidentů ve srovnání s rezidenty.*

Výše uvedené konflikty smluv o zamezení dvojímu zdanění se Smlouvou o Evropských společenstvích jsou pak řešeny Evropským soudním dvorem - viz např. případ Schumacker, Gerritse, Gilly a další.

Cílem Evropské komise je vytvoření modelu „evropské konvence zamezení dvojímu zdanění“ na principu modelu OECD (viz dále), na jehož základě členské státy uzavírají bilaterální a multilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

V roce 2002 byl navržen tzv. model evropské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (EU Model Tax Covention), který byl postaven na modelu OECD. Tato jediná smlouva, kterou by podepsaly všechny členské státy Evropských společenství, měla nahrazovat dosud existující bilaterální smlouvy mezi členskými státy. V současné době existuje podobná smlouva o zamezení dvojímu zdanění i mezi severskými zeměmi -tzv. severská smlouva (Nordic Treaty)<sup>110</sup>, uzavřená mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem a Švédskem.

Návrh modelu evropské smlouvy o zamezení dvojímu zdanění byl charakteristický následujícími skutečnostmi: 1/ jednotlivá ustanovení byla zahrnuta pouze v rozsahu nezbytném k zajištění souladu s komunitárním právem (zejména se Smlouvou o Evropských společenstvích); 2/ obsahoval rozhodčí doložku (rozhodčím orgánem byl navržen ESD); 3/ všichni non-rezidenti (rezidenti v EU) byli oprávněni využívat výhod plynoucích ze smlouvy, tzn. že výhod by mohly

<sup>109</sup> Towards an Internal Market without Tax Obstacles.

<sup>110</sup> Vzhledem ke skutečnosti, že smlouva zahrnuje pět států, vyžaduje velmi časté revize (s ohledem na změny v národních legislativách).



požívat i stále provozovny (v případě, že by se nacházely ve státě EU); 4/ obsahovala ustanovení, jež by znemožňovala zneužití smlouvy; 5/ umožňovala aplikaci pouze jedné metody o zamezení dvojímu zdanění - metodu vynětí.

*Vzhledem ke skutečnosti, že zavedení tohoto modelu vyžaduje jednomyslné přijetí všemi členskými státy, neboť aby bylo závazné pro všechny, musí být smlouva schválena ve formě směrnice, nebylo na tomto poli dosaženo výraznějšího úspěchu. Proto je tato oblast i nadále bohužel koordinována pouze prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora, a to až do okamžiku vytvoření a přijetí evropské konvence zamezení dvojímu zdanění, která bude přijatelná pro všechny členské státy.*

#### Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění

Základní charakteristikou smluv o zamezení dvojímu zdanění je skutečnost, že nezavádějí nové typy daní, ale pouze doplňují či mění ustanovení národních daňových systémů jednotlivých států. Smluvní státy uzavírají tento typ smluv zejména z důvodů zamezení dvojího zdanění, zamezení dvojího nezdanění a zamezení či snížení možnosti daňových úniků. Z hlediska oblastí, kterých se smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mohou týkat, je lze rozdělit na 1/ omezené - týkají se specifického druhu příjmů (zdanění); v současné době se tyto smlouvy týkají především zamezení dvojímu zdanění v mezinárodní přepravě (silniční, letecké a námořní); 2/ komplexní - týkají se veškerých druhů příjmů.

V současné době existují dvě modelové konvence pro uzavírání komplexních smluv o zamezení dvojímu zdanění, jež se odlišují zejména kritérii, dle kterých se stanovuje stát, jež má právo zdanit příjem. Jedná se o model OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) - tento model smluv mezi sebou uzavírají vyspělé země, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu, v němž je poplatník rezidentem a model OSN (Spojené národy) - tento model smluv je uzavírán především s rozvojovými zeměmi, neboť právo zdanit příjem je ponecháno státu, ve kterém se nachází zdroj příjmu poplatníka.

#### 4.1. Model OECD

Růst ekonomické spolupráce a mezinárodní obchod v poválečných letech s sebou přinesl potřebu učinit opatření, která by eliminovala mezinárodní dvojí zdanění. Rada členů OECD měla ovšem již v poválečných letech uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění nejen na základě prvního modelu z roku 1928 (vypracovaného OSN) ale i na základě dalších modelů<sup>111</sup>. Z tohoto důvodu bylo nutno vypracovat jednotný model, který by obsahoval jednotné principy, definice, pravidla a metody zdaňování. První krok k tvorbě výše uvedeného jednotného modelu pro uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění byl učiněn v roce 1955 na poli OEEC (Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci, pozdější OECD), kdy bylo přijato první doporučení týkající se problematiky dvojího zdanění. V roce 1956 Fiskální komise započala práci na návrhu prvního jednotného modelu, jež by sjednotil smlouvy o zamezení dvojímu zdanění uzavírané mezi jednotlivými členy OECD. Výsledkem činnosti komise bylo vypracování „Návrhu smlouvy o zamezení dvojímu zdanění příjmů a majetku“. Rada OECD poté v roce 1963 přijala doporučení, na jehož základě měly být revidovány již uzavřené smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi zeměmi OECD.

Na základě zkušeností získaných při procesu revidování dosud uzavřených smluv a především v reakci na vývoj přeshraničního obchodování byl návrh prvního jednotného modelu doplněn a v roce 1977 byl přijat nový jednotný model.

Vzhledem k rostoucí globalizaci a rychlému ekonomickému růstu v 80. a 90. letech minulého století bylo jasné, že jednotný model v budoucnu bude nutno neustále revidovat a přizpůsobovat měnícímu se ekonomickému prostředí. V roce 1992 byl tedy přijat další revidovaný jednotný model. Tento jednotný model začal být využíván při uzavírání smluv o zamezení dvojímu zdanění i zeměmi, které nebyly členy OECD. I tyto země začaly podávat k modelu své připomínky, což vyústilo opět v další revizi. V roce 1997 byl přijat další jednotný model, který zohledňoval i připomínky nečlenů OECD.

---

<sup>111</sup> Např. tzv. mexický model z roku 1943 nebo Londýnský model z roku 1946.

*Od počátku vzniku jednotného modelu jeho vliv v mezinárodních daňových vztazích neustále roste, neboť tento model umožňuje zemím s odlišnými národními daňovými systémy při zdaňování přeshraničních aktivit aplikovat harmonizovaná pravidla.*

*O růstu vlivu jednotného modelu svědčí jednak skutečnost, že většinu dříve uzavřených smluv členské státy OECD revidovaly, ale také fakt, že se tento model hojně rozšířil i mezi země, které členy OECD nejsou. V současné době existují smlouvy uzavřené na základě modelu OECD i mezi dvěma nečlenskými státy. Dalším dokladem rostoucího vlivu modelu je skutečnost, že byl použit jako základ pro revizi modelu OSN, který existoval daleko dříve.*

#### **4.2. Struktura modelu OECD**

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění uzavřená dle modelu OECD se vždy týká rezidentů smluvních států a zahrnuje zdaňování příjmů a majetku. Pro zamezení dvojímu zdanění (nebo naopak dvojímu nezdanění) smlouva zavádí dvě kategorie práv 1/ obecné právo - každý ze zúčastněných států má právo zdanit příjem či majetek; 2/ výhradní právo - právo zdanit příjem či majetek má stát, jehož je poplatník rezidentem.

Tento mechanismus zaručuje, že příjem či majetek nebude zdaněn dvakrát, případně bude zdaněn alespoň jednou. V případě zdaňování příjmu ve formě dividend a úroků je výše daně, jež stát zdroje může aplikovat, omezena. Na druhé straně ovšem stát, ve kterém je poplatník (jemuž plyne příjem ve formě dividend či úroků) rezidentem, musí dovolit poplatníkovi aplikovat metodu vynětí či metodu zápočtu, čímž dochází k zamezení dvojímu zdanění.

Při zdaňování příjmu a majetku na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění dle modelu OECD mohou nastat následující situace: a) příjem a majetek mohou být zdaněny neomezeně ve státě, v němž se nachází zdroj; b) zdanění příjmu a majetku ve státě, v němž se nachází zdroj, je omezeno; c) příjem a majetek nemusí být ve státě, v němž se nachází zdroj, zdaněn vůbec. K neomezenému zdanění ve

státě zdroje může dojít u následujících druhů příjmů: 1. příjem z nemovitostí nacházejících se v tomto státě (včetně příjmů ze zemědělství a lesnictví) a příjem ze zcizení tohoto majetku; 2. zisky stálých provozoven nacházejících se v tomto státě, zisky ze zcizení těchto stálých provozoven, a zisky ze zcizení movitého majetku, který je součástí provozního majetku stálé provozovny (s výjimkou stálé provozovny sloužící k provozování mezinárodní a tuzemské lodní přepravy a mezinárodní letecké přepravy); 3. příjem z aktivit umělců a sportovců na území tohoto státu; 4. příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území tohoto státu, pokud doba vykonávání nepřesahuje 183 dní v roce v období 12 po sobě jdoucích měsíců; 5. platy, mzdy a jiné odměny vyplácené fyzickým osobám za služby prokazované tomuto státu.

K omezenému zdanění ve státě zdroje může dojít u následujících druhů příjmů: a) dividend -stát zdroje nesmí uvalit daň vyšší jak 5 % z hrubé částky dividend, pokud je příjemcem společnost, která vlastní přímo nejméně 25 % hlasovacích práv, v ostatních případech nesmí stát zdroje uvalit daň vyšší jak 15 % z hrubé částky; b) úroků -stát zdroje nesmí uvalit daň vyšší jak 10 % z hrubé částky úroků.

Následující druhy příjmů nemusí být ve státě, v němž se nachází zdroj zdaněny vůbec, mohou být zdaněny ve státě, v němž je poplatník rezidentem: a) licenční poplatky; b) zisky ze zcizení podílů, akcií a jiných cenných papírů; c) penze; d) platby, které dostává student za účelem úhrady vzdělání; e) zisky z provozu lodí a letadel v mezinárodní přepravě, lodí v tuzemské přepravě a dále zisky ze zcizení těchto lodí a letadel; f) zisky podniků, které nevykonávají činnost ve státě zdroje prostřednictvím stálé provozovny.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění dle modelu OECD dovolují smluvním státům k zamezení dvojímu zdanění užít následující metody zamezení dvojímu zdanění: a) metodu vynětí: příjem nebo kapitál je zdaněn ve státě zdroje, ve státě, kde je poplatník rezidentem, je ze zdanění vyjmut, většinou se ovšem bere v úvahu při určování daňové sazby, jež se bude vztahovat na zbytek příjmu poplatníka; b) metodu zápočtu: příjem nebo kapitál je zdaněn ve státě zdroje a podléhá zdanění i

ve státě, kde je poplatník rezidentem; daň zaplacená ve státě zdroje je i odečtena z celkové daňové povinnosti poplatníka ve státě, kde je rezidentem.

Smlouva o zamezení dvojímu zdanění podle modelu OECD také obsahuje řadu speciálních ustanovení, která se týkají především: a) řešení případů dohodou (zamezení daňové diskriminace ve zvláštních případech); b) výměny informací (výměny informací z důvodu zamezení dvojímu zdanění a interpretaci ustanovení uzavřené smlouvy); c) výměny informací mezi daňovými úřady smluvních států; d) vzájemné pomoci při výběru daně; e) zajištění nakládání s členy diplomatických misí a konzulárních úředníků v souladu s mezinárodním právem.

### 4.3. Model OSN

První snaha v Lize národů (pozdější OSN) v souvislosti se zamezením dvojímu zdanění se datuje do roku 1921, kdy byla ustanovena skupina (členy byla Itálie, Nizozemí, Velká Británie a USA) s úkolem vypracovat studii o aspektech mezinárodního dvojího zdanění. V následujících letech pracovní skupinu rozšířily i další státy. Výsledkem činnosti skupiny v letech 1922 až 1927 byl návrh „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve speciálních případech přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku“, „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění ve speciálních případech daně dědické“, „Bilaterální smlouvy o administrativní pomoci v oblasti zdaňování“ a „Bilaterální smlouvy o pomoci v oblasti výběru daní“. Výše uvedené návrhy byly rozeslány členským i nečlenským státům, jež měly vyslat zástupce na všeobecné shromáždění vládních expertů, které se konalo v roce 1928. Na základě jednání tohoto shromáždění byla založena fiskální komise, která se zabývala vytvořením jednotných pravidel pro zdaňování přeshraničních aktivit. V roce 1933 byla navržena „Smlouva o alokaci příjmů z podnikání mezi státy“. V roce 1940 se konala konference v Mexiku, kde byl přijat tzv. mexický model – „Model bilaterální smlouvy o zamezení dvojímu zdanění příjmů“ a „Model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměrování a výběru přímých daní“. Stejně tak jako v případě smluv na základě modelu OECD, i tyto modelové smlouvy byly neustále revidovány. Další revize

týkající se zejména zdaňování úroků, dividend, licenčních poplatků a důchodů, následovala v roce 1946 v Londýně (tzv. londýnský model). Po roce 1954 se veškeré aktivity v oblasti mezinárodního zdanění přesunuly do OEEC (pozdější OECD), kde probíhaly a probíhají až doposud.

V polovině 60. letech minulého století se ovšem zájem o problém dvojího zdanění obnovil i na poli OSN. Cílem bylo podpořit tok zahraničních investic do rozvojových zemí. Tento zájem posléze vyústil v sérii vyjednávání v letech 1968 až 1977. Na základě výsledků jednání byla navržena modelová smlouva OSN, která byla přijata v Ženevě v roce 1979. Publikována byla v roce 1980 pod názvem „Model smlouvy o zamezení dvojímu zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“.

V reakci na měnící se ekonomické a finanční prostředí, růst globalizace a rozšiřování daňových rájů musel být v 90. letech minulého století jednotný model opět revidován.

#### **4.4. Struktura modelu OSN**

Modelová smlouva OSN představuje kompromis mezi zdaňováním ve státě rezidentství a zdaňováním ve státě zdroje, přičemž však klade daleko větší důraz na zdaňování ve státě zdroje, než modelová smlouva OECD. Při aplikaci principu zdaňování ve státě zdroje ovšem smlouva předpokládá, že při zdaňování příjmů z majetku v zahraničí budou brány v úvahu související výdaje, takže zdaňován bude pouze čistý příjem; zdanění bude pouze tak vysoké, aby neodrazovalo zahraniční investice; příjem z investice bude spravedlivě rozdělen se zemí, která kapitál poskytuje.

Hlavní rozdíly mezi modelem OSN a modelem OECD se vyskytují zejména v následujících ustanoveních: 1. stálá provozovna; 2. zisky podniků; 3. dividendy; 4. úroky; 5. licenční poplatky; 6. zisky ze zcizení majetku; 7. ostatní příjmy.

*Pojem stálé provozovny je v modelu OSN definován daleko širěji a doba trvání, na jejímž základě vzniká stálá provozovna, je pouze šest měsíců (v modelu*

OECD 12). Poskytování služeb prostřednictvím zaměstnanců nebo osobami spojenými se společností po dobu delší jak 6 měsíců také vede ke vzniku stálé provozovny (v modelu OECD ne). Pojišťovací společnosti vybírající pojistné ve druhém státě jsou také považovány za stálé provozovny. V neposlední řadě je modelem OSN považováno za stálou provozovnu zařízení nebo zásoby uskladněné za účelem dodání zboží nebo obchodování.

Zisky podniků jsou úzce spojeny s existencí stálých provozoven, proto se i zde vyskytují rozdíly. V modelu OSN zisky podniku jednoho státu podléhají zdanění pouze v tomto státě, pokud podnik nevykonává svoji činnost ve druhém státě prostřednictvím stálé provozovny, která je tam umístěna. Pokud je činnost vykonávána tímto způsobem, mohou být zisky podniku zdaněny ve druhém státě v rozsahu, ve kterém je lze přičíst stálé provozovně nebo prodejem zboží v tom- to druhém státě, které je stejného nebo podobného druhu jako zboží prodávané prostřednictvím stálé provozovny (v případě modelu OECD jsou zdaňovány pouze zisky stálé provozovny).

Základní rozdíl mezi modelem OSN a OECD v případě dividend, úroků a licenčních poplatků je skutečnost, že model smlouvy OSN neobsahuje žádné sazby srážkové daně a ponechává v této oblasti prostor pro bilaterální jednání. V případě licenčních poplatků model OSN umožňuje zdanit tyto poplatky ve státě zdroje, pokud uložená daň nepřesáhne určité procento z hrubé částky (zatímco v modelu OECD mohou být licenční poplatky zdaněny pouze ve státě, ve kterém je jejich příjemce rezidentem).

Zisky ze zcizení majetku má v modelu OSN právo zdanit stát zdroje. Zisky ze zcizení akcií nebo jiných podobných práv na společnosti, jejíž majetek se skládá přímo nebo nepřímo hlavně z nemovitého majetku umístěného ve státě zdroje, mohou být zdaněny v tomto státě (stejně znění bylo zahrnuto až do znění modelu smlouvy OECD z roku 2003).

Ostatní příjmy jsou na základě modelu OSN zdaňovány ve státě zdroje, zatímco podle modelu OECD se zdaňují ve státě, v němž je poplatník, jemuž plynou, rezidentem.

## 5. Evropská organizace daňových správ

Evropskou organizací daňových správ je Intra European Organisation of Tax Administrations (IOTA) a má sídlo v Budapešti a jejím cílem je podpořit výměnu zkušeností daňových správ a jejich modernizaci, všech států přistupujících do Evropské unie.

Myšlenka vzniku Evropské organizace daňových správ zazněla poprvé ve Washingtonu v lednu 1995 na konferenci ministrů financí, pořádané Mezinárodním měnovým fondem. Navazující přípravné jednání se uskutečnilo již v listopadu 1995 v Budapešti, na kterém byla podepsána rezoluce, vyjadřující zájem o vytvoření stálé organizace daňových správ. Konečné rozhodnutí bylo učiněno na ustavující konferenci ve Varšavě, ve dnech 28.-30. října 1996. Zde byla přijata „Charta“, organizační struktura, zvolen úřední jazyk, sídlo a pracovní program organizace. Této konferenci se zúčastnilo kromě 15 zemí střední a východní Evropy včetně pobaltských zemí (CEEB), 9 zemí EU, USA a zástupci mezinárodních organizací - EK, Světová banka, IMF, OECD a CIAT. V současné době IOTA sdružuje 12 členských a 10 asociovaných zemí.

### Členské a asociované země

Členské země: Albánie, Lotyšsko, Bulharsko, Litva, Česká republika, Polsko, Estonsko, Rumunsko, Maďarsko, Slovenská republika, Makedonie, Slovinsko  
Asociované země: Belgie, Německo, Dánsko, Rakousko, Francie, Španělsko, Nizozemsko, USA, Itálie, Velká Británie

IOTA rovněž pracuje v těsné spolupráci s Evropskou komisí, Světovou bankou, OECD, IMF, CIAT atd.

Nejvyšším orgánem organizace je „Všeobecné zasedání“, které se schází jednou ročně, aby přijalo plán činnosti, rozpočet, strategický plán, pracovní program a strategii organizace v oblasti mezinárodní spolupráce, podpory mezinárodních projektů a rozšiřování organizace. Realizací rozhodnutí přijatých všeobecným zasedáním (především otázek týkajících se pracovního programu a



finančního rozpočtu) je pověřen Výkonný výbor. Výkonný výbor je složen ze zástupců pěti členských zemí. Prezidentem je volen představitel té země, která je pořadatelem následujícího všeobecného zasedání. Výkonný sekretariát zajišťuje technické, ekonomické a administrativní funkce, spojené s chodem organizace, v souladu s pověřením všeobecného zasedání, výkonného výboru a prezidenta, a v jeho čele stojí „Výkonný sekretář“.

Finanční a kontrolní komise je složena ze tří volených zástupců z členských zemí a jejich úkolem je kontrolovat oprávněnost použití finančních prostředků organizace a dodržování zásad stanovených v Chartě.

Otázkami komunikace se zabývá „Redakční rada“, jejímž úkolem je zajistit webové stránky organizace, vydávání časopisu (TAX TRIBUNE), informačních materiálů o činnosti organizace. Výkonný sekretář přímo řídí zástupce členských a asociovaných zemí - korespondenty, kteří informují o aktivitách vlastních daňových správ a současně zajišťují výměnu informací uvnitř organizace.

## **6. Pracovní program IOTA**

IOTA používá k zajištění svého programu formy seminářů, výcviku, konferencí, výměny informací, konzultací a studií. Činnost IOTA je organizována na základě tříletých strategických plánů, které sledují: a) přechod k tržní ekonomice a uplatňování tří svobod: volného pohybu zboží, osob a kapitálu; b) rozšiřování Evropské unie a s tím spojenou aplikaci *acquis communautaire*; c) v souvislosti s globalizací ekonomik - mezinárodní výměnu informací a administrativní spolupráci, ochranu práv a povinností daňových subjektů podnikajících v zahraničí; d) nové technologie a jejich vliv na činnost daňové správy.

Ke splnění svých hlavních cílů se organizace snaží zdokonalit plnění daňových povinností, vynucování vybírání daní a pomáhat svým členům prostřednictvím výměny zkušeností a metod. Stimuluje vzájemnou pomoc a usnadňuje technickou spolupráci mezi členy, zajistit technické služby. Podporuje

studie daňových systémů, organizaci, řízení a rozšiřování informací pomocí technických konferencí, seminářů, kurzů a vydávání dokumentů. Určuje společné potřeby pomocí pořádání výcvikových kurzů ve spolupráci s dalšími poskytovateli technické pomoci. Doplnjuje a podporuje další daňové programy v regionu prostřednictvím konzultací, spolupráce a společných aktivit. Podporovat spojení s dalšími orgány majícími stejné cíle.

V období realizace prvního strategického plánu se činnost IOTA soustředila především na řešení otázek týkajících se zdokonalení organizace a metod daňových správ a podpory specifických činností vedoucích ke zdokonalení dobrovolného plnění daňových povinností. Nejdůležitějším a nejsložitějším úkolem, který stál před IOTA a jejími členskými zeměmi byla příprava a realizace první části multinacionálního projektu, zabývajícího se celkovou modernizační strategií daňových správ.

Současný strategický plán IOTA je primárně zaměřen na poskytování podpory členským zemím v implementaci jednotlivých aktivit programu modernizace. Obsahuje tyto cíle : a) zdokonalení plnění daňových povinností a vynucování vybírání daní v regionu pomocí budování institucí; b) pořádání konferencí pro daňové správy zemí střední a východní Evropy, které jim umožní vyměňovat si znalosti a zkušenosti s dalšími správami, zejména ze zemí EU; c) shromažďování databází/knihoven technických informací a nejlepších praxí daňové správy; d) pomoc při koordinaci a doplňování regionálních programů technické pomoci dalších mezinárodních organizací a agentur v oblasti daní; e) spolupráci a doplňování činnosti dalších regionálních daňových sdružení (OECD, CIAT atd.).

Součástí pracovního programu tvoří výměna aktuálních informací na pravidelných setkáních vedoucích pracovníků daňových správ, pořádání odborných seminářů a výcvik pro specialisty daňových správ, vypracování srovnávacích studií, účast na mezinárodních setkáních organizovaných OECD, Světovou bankou a Evropskou unií.

## 7. „Ekologizace“ daňové soustavy

V současné době je v rámci OECD i EU patrná snaha o tzv. ekologizaci daňové soustavy, která sleduje kromě environmentálních účinků také jiné rozložení daňového břemene, zejména odlehčení zdanění práce. Dominantní úlohu v environmentálních daních převezmou spotřební daně. V ČR představuje spotřební daň z minerálních olejů (uhlovodíkových paliv a maziv) 83 % všech environmentálních příjmů a tento podíl se neustále zvyšuje. Otázkou zůstává, zda a kdy případně zavést nové daňové tituly pro ochranu zdraví a životního prostředí, podobně jako to již učinily některé země. Například v Německu byla v březnu 1999 uzákoněna daň z elektrického proudu. Z nových daňových titulů přichází do úvahy také daň z CO<sub>2</sub>, jak je tomu například v Norsku (0,87 NOK na litr ropy nebo na standardizovaný m<sup>3</sup> zemního plynu).

Součástí národohospodářských a sociálních cílů EU je stabilizace daňové kvóty. V daňové oblasti členských států EU se bude třeba zaměřit zejména na všeobecné uplatňování základní sazby DPH u energií a paliv, harmonizaci sazeb spotřebních daní z pohonných hmot s minimálními sazbami v EU, deregulaci cen elektrické energie a tepla, využívání administrativních a technologických omezení tzv. škodlivé produkce, důsledné uplatňování sankcí.

*Ekologizace daňové soustavy by měla být provázena kompenzujícím snížením přímého zatížení příjmů, ať už omezením daní z příjmů nebo snížením povinných příspěvků na sociální zabezpečení. Žádoucí vývoj by měl sledovat relativní odlehčení zdanění práce a pozitivně ovlivňovat trh práce.*

Také v České republice je součástí daňové soustavy daň z životního prostředí, která však není uplatňována.

*Dle mého mínění by se měl připravit hmotně-právní předpis o ekologických daních, který zahrnuje alternativy ekologizace daňové soustavy o navýšení sazeb stávajících daní z uhlovodíkových paliv a maziv (minerálních olejů), rozšíření předmětu daně stávajících daní z uhlovodíkových paliv a maziv (minerálních olejů), například na uhlí, zemní plyn aj., zavedení nových spotřebních daní, například na*

*elektrinu nebo teplo, změnu konstrukce spotřebních daní, kdy základem daně nebude objemová jednotka vlastní komodity, ale její zobecněná, zprostředkovaná charakteristika jako například výhřevnost či měrné množství emisí (zejména CO<sub>2</sub>) vzniklých při jejím spalení. Tyto změny by však neměly neúměrně zvyšovat daňové zatížení obyvatel.*

*Dále by se měly hledat i další fiskální zdroje k ochraně životního prostředí, jako je například tzv. „zelený haléř“. Jedná se o novou spotřební daň z elektrické energie ve výši jednoho haléře z jedné kilowatthodiny.*

V rámci Evropské unie jsou diskutovány i další směry vývoje daní, a to zvyšování minimálních sazeb spotřebních daní, popřípadě jejich další unifikace; zavedení ekologicky orientovaných spotřebních daní (daně k ochraně životního prostředí, daně z energií a surovinových zdrojů); snížení daní z příjmů nebo povinných příspěvků na sociální zabezpečení, je tím sledována tendence odlehčení zdanění práce o posílení konkurenceschopnosti; změna lokalizace výběru DPH z místa určení na místo původu; tlak na sjednocování sazeb daní z příjmů, jako například příjmy z úroků z úsporných vkladů; unifikace základu daní; snaha snížit míru zdanění práce na úkor zdanění, především spotřeby. Přitom se nebude muset jednat pouze o přímé zdanění (daně z příjmů, povinné příspěvky na sociální pojištění apod.), ale i nepřímé, zejména pak u daně z přidané hodnoty; změny ve zdaňování úroků z úsporných vkladů, příjmů z licenčních poplatků i kapitálových příjmů; zintenzivnění spolupráce daňových administrativ členských zemí.

## **8. Program modernizace české daňové správy**

Česká daňová správa prošla od roku 1989 významnými změnami nejen co do organizační struktury, ale i co do daňové strategie. I přesto, že naše daňová správa čelí mnoha problémům a úskalím, jak interním, tak i externím, musí bezezbytku plnit svoji hlavní funkci, tj. efektivně vybírat daně a tím zajistit pravidelný tok finančních prostředků do státního rozpočtu a veřejných rozpočtů. Vstup do Evropské unie a tím přijetí jejích hlavních svobod, volného pohybu zboží, služeb a

kapitálu, klade mimo jiné i zvýšené požadavky na připravenost daňové správy kandidující země.

*Domnívám se, že jedním z hlavních úkolů, které stojí před daňovou správou, je zajistit její kompatibilitu v oblasti mezinárodní spolupráce, její efektivní zapojení do jednotného trhu a jednotného měnového systému.*

Z tohoto důvodu se česká daňová správa zapojila do mezinárodního projektu „Modernizace daňových správ“, který byl s podporou Evropské komise zahájen v roce 1999. Cílem projektu bylo pomoci specifikovat daňovým správám východní a střední Evropy a baltských zemí hlavní směry, jimiž by se měla jejich daňová správa ubírat, aby prokázala svoji připravenost plnit závazky vyplývající z členství v Evropské unii. Jednalo se o testování dosažené úrovně cca u 330 standardů v 11 oblastech, které jsou rozhodné pro zajištění efektivního fungování daňové správy. Projektu se zúčastnilo celkem 10 zemí střední a východní Evropy a jehož výsledků též využíval Kypr a Malta. Realizací projektu byla pověřena „Evropská organizace daňových správ“ (IOTA). Projekt byl završen vypracováním plánu změn, ve kterém experti jednotlivým problémům přiřadili priority a časový harmonogram, včetně plánu požadované technické pomoci ze strany Evropské komise.

V části projektu týkající se legislativy, byly otázky zaměřeny na zjištění, zda daňová správa má k dispozici takový právní systém, který zajišťuje jasným a transparentním způsobem plnou realizaci daňových zákonů, bere v úvahu legislativu Evropské unie a vytváří tak v zemi jednotný základ pro hodnocení při plném respektování práv veřejnosti, ekonomických subjektů i daňových úředníků.

V případě práv a povinností daňových poplatníků bylo úkolem expertů zjistit, zda ve stávajícím daňovém systému existuje správná rovnováha mezi daňovou svrchovaností státu a respektováním práv jednotlivců, která podporuje zvýšení míry dobrovolného plnění daňových povinností.

Otázky z oblasti etiky měly zjistit stupeň důvěry daňových poplatníků v daňovou správu prostřednictvím snahy o spravedlivost, nestrannost, poctivost, bezúhonnost a profesionalitu, jakož i prostřednictvím vytváření transparentních systémů a postupů, jež směřují k posílení této důvěry.

V bodě organizace a řízení byla testována daňová správa z pohledu její nezávislosti na politických změnách, její schopnosti účinně uplatňovat daňovou legislativu, přizpůsobovat se změnám prostředí a v neposlední řadě, schopnost uspokojovat potřeby zainteresovaných subjektů, pomocí efektivního plánování své činnosti, jejího řízení a vyhodnocování své výkonnosti.

Další okruh testovaných otázek se týkal řízení lidských zdrojů, především pak jeho efektivního systému, který má napomáhat dosažení cílů daňové správy, založeném na závazné národní legislativě, upravující personální otázky.

Stranou nezůstala ani problematika vzdělávání, kde byl kladen důraz především na rozvoj vzdělávacích potřeb, které komplexně a nezávisle podporují strategii daňové správy jako celku a na základě vzdělávání jejich zaměstnanců přispívají ke zdokonalování její činnosti.

Nemalá pozornost byla v projektu věnována strategii a rámci interní a externí komunikace, které spolu podporují potřeby agendy daňové správy tak, že zabezpečí správné a jednotné používání daňových zákonů a interních nařízení v celé daňové správě. Dále pak zaručí informovanost pracovníků na všech úrovních, dávají jim možnost vyjádřit svůj názor k otázkám strategie, programu a postupů uplatňovaných v daňové správě. Zkoumány byly rovněž mechanismy externí komunikace, přímo zaměřené na vznik lepšího chápání daňové problematiky, jak daňovými poplatníky, tak zainteresovanými stranami, aby se povzbudilo dobrovolné plnění povinností.

V části výběru a vymáhání daní byly otázky zaměřeny na zjištění efektivnosti a účinnosti stávajícího systému a možností jeho dalšího zdokonalení, s ohledem na nejlepší zkušenosti v této oblasti.

*Domnívám se, že pro českou daňovou správu bude především důležité, zda činnosti v oblasti výběru a vymáhání daní budou přímo podpořeny dostatečnými pravomocemi v případech neplnění daňových povinností. Dále by daňová správa měla být organizována transparentními systémy a postupy a vycházející z povzbuzení dobrovolného plnění daňových povinností.*

Součástí analýzy tvořila i daňová kontrola, jako jeden ze základních kamenů daňového systému. Zde se experti prioritně zabývali otázkami stávající strategie a

účinností kontrol, vyhledávací činnosti, metodami prevence, boje proti daňovým únikům a podvodům.

*Dále by se dle mého mínění měla zlepšit účinnost daňové správy, spolu s otázkami týkajícími se daňových poplatníků a plnění daňových povinností pomocí lepší spolupráce a koordinace mezi státní správou a jinými veřejnými institucemi, s ohledem na globalizaci ekonomik.*

Poslední část analýzy byla věnována informační technologii (dále IT) a jejímu efektivnímu využití tak, aby podporovala strategickou agendu daňové správy pružnými, stabilními a bezpečnými systémy a zajišťovala z hlediska nákladů efektivnější a citlivější správu.

*Dále podotýkám, že bude nutno, aby česká daňová správa měla, realizovala a pravidelně aktualizovala strategii IT pro daňovou správu, která podporuje dosažení cílů její agendy, a aby existovaly systémy daňové IT v určitém integrovaném rámci, který splňuje uživatelské požadavky daňové správy, podnikání a jiných státních resortů.*

## 9. Závěr

V závěru podávám stručný přehled nejdůležitějších událostí, které ovlivnily vývoj české daňové správy a úkolů, které by měla Česká republika splnit.

O rozšíření Evropské unie o země východní a střední Evropy, bylo rozhodnuto na kodaňském zasedání Evropské rady v roce 1993. Na tomto summitu byly stanoveny v obecné rovině ekonomické a politické podmínky, jejichž splnění bylo základním předpokladem pro přijetí kandidátských zemí do Evropských společenství.

Se vstupem České republiky do Evropské unie byly spojeny požadavky na změnu daňové správy České republiky. Evropská unie považuje v době svého rozšiřování daňovou a celní správu za klíčovou část státní správy, neboť mají hlavní roli při zajišťování fungujícího vnitřního trhu, ochraně společnosti a využívání vlastních finančních zdrojů. Proto je kladen důraz na daňové správy kandidátských

a nových členských zemí, aby dosahovaly úrovně efektivnosti a operační kapacity běžné v členských zemích Evropské unie.

Na pomoc kandidátským zemím Evropská rada v roce 1995 přijala „Bílou knihu“. Byl to první dokument, který souhrnně definoval představu na začlenění dalších zemí, do vnitřního trhu Evropské unie. Vytyčoval logickou posloupnost přijímání opatření a umožňoval přidruženým zemím, aby své programy, spojené s vnitřním trhem, přizpůsobovaly vlastním ekonomickým reformním prioritám. V roce 1997 vydala Evropská komise „Agendu 2000“, která pokročila dále a zabývala se přípravou kandidátských zemí na vstup do Evropské unie, ale také přípravou na její rozšíření.

Evropská unie poskytuje kandidátským zemím všestrannou technickou pomoc prostřednictvím programů PHARE, SAPARD a ISPA, multinárodních programů financovaných z prostředků PHARE - TAIEX, MSP (programy pro malé a střední podnikatele), Fiscalis atd. Prioritou těchto programů je především harmonizace národní legislativy s legislativou Evropské unie.

*Česká daňová správa by dle mého názoru měla přijmout následující opatření. Zvýšit efektivitu daňové správy prostřednictvím metody dobrovolného plnění daňových povinností, a ne aby se hledaly způsoby jak tuto povinnost obejít. Stabilizovat fluktuaci pracovníků daňové správy, zvyšovat jejich odbornou kvalifikaci a optimalizovat stávající organizační strukturu. Tvrdě potírat daňovou kriminalitu, která způsobuje obrovské daňové úniky. Největší daňové úniky jsou v oblasti spotřebních daní a to zejména u daní z minerálních olejů. Dále by se měl zjednodušit systém výběru daní. Současný stav je dle mého mínění zbytečně složitý a nepřehledný. Stát by měl při výběru daní vyjít poplatníkům vstříc a zajistit jim pokud možno co nejvyšší „komfort“ a ne je zbytečně zatěžovat zbytečnou byrokracií. Měla by se zefektivnit mezinárodní výměna informací a administrativní spolupráce, podpora vztahů mezinárodními organizacemi IOTA, OECD, CIAT a dokončit projekt Modernizace daňových správ včetně jeho implementace do praxe.*

Daňová politika Evropské unie vychází z jejích základních principů, a to z podpory harmonického vývoje ekonomických aktivit, plynulého a vyrovnaného vývoje, vzrůstající stability, růstu životní úrovně a těsné spolupráce mezi členskými



zeměmi. Daňová politika musí zajistit podnikatelům prosperitu a výhody, které přináší otevřený trh, podporovat vnitřní investice a zaměstnanost.

*Daňový systém musí být jednoduchý, nediskriminační a nepodněcující převody příjmů mezi členskými zeměmi.* K zajištění těchto úkolů si Evropská unie stanovila následující cíle: ustavit fórum pro členské země pro výměnu informací o přímých daních; zavést dialog s veřejností a podnikateli s cílem informovat je o právech v jiných zemích Evropské unie, aby se monetární a ekonomická unie stala realitou; umožnit evropskému průmyslu mezinárodně soutěžit; rozšířit Evropskou unii o nové členy; bojovat proti podvodům a efektivně jednat proti jiným nelegálním činnostem.

*Domnívám se, že zapojení do Evropské unie z dlouhodobého hlediska přinese ekonomické reformy, restrukturalizaci průmyslu a podporu podnikání a obchodu nových členských zemí, zvýšení konkurenceschopnosti jejich ekonomik a zajištění a posílení makroekonomické stability. I když v některých oblastech dosahujeme srovnatelnou úroveň s daňovými správami členských zemí Evropské unie, stále ještě existují oblasti, ve kterých čeká českou daňovou správu před vstupem do Evropské unie tvrdá práce. Jedná se především o ty oblasti, které podporují efektivní fungování daňové správy a zajišťují její účinnost. Mezi ně patří vypracování strategií v oblasti řízení změn daňové správy, řízení lidských zdrojů, komunikace uvnitř a vně daňové správy, kontrolní činnosti, řízení rizik a informačních technologií.*

Hlavním cílem modernizace daňové správy by mělo být zvýšení účinnosti správy daní, zejména zvýšením efektivnosti výběru daní a dosažení stavu, kdy česká daňová správa bude odpovídat standardům členských států Evropské unie tak, aby mohla dlouhodobě stanovovat cíle k řádnému zajištění výběru daní a plánování své činnosti. K základním cílům dále patří splnění úkolů souvisejících s posílením pozice české daňové správy v mezinárodních daňových vztazích. Cílem této harmonizace je vytvoření společného trhu ve kterém probíhá zdravá soutěž a jehož znaky jsou shodné s trhem domácím, tzn. umožnění, aby daně nebyly překážkou volného pohybu, zboží, služeb, osob a kapitálu mezi státy. Nemusí nutně znamenat

zcela stejné daně či zcela stejné vymezení základu a sazeb daně, neboť z politických důvodů se většinou trvá jen na jejich sladění či přiblížení.

*Domnívám se, že sblížování daňových systémů má následující výhody a to, že vede ke vhodnému rozdělení vládních výdajů, zvyšuje se spotřeba peněz na přilákání mobilních faktorů, dále se poplatníci nebudou moci dani vyhýbat přesunutím základů daní do země s výhodnějším zdaněním. Zjednodušení administrativy by mělo přinést úsporu nákladů, času a finančních prostředků pro samotné podnikatele v EU (v současnosti vlastní výběr daní výrazně komplikuje pohyb zboží mezi členskými zeměmi, neboť je nutné složitě vyúčtovávat platby a vratky daně u vývozu a dovozu).*

*Nevýhody harmonizace spatřuji především v kolizi daňových teorií, které naráží na tradice a velké rozdíly v ekonomické úrovni jednotlivých států, strukturu a výše daní před harmonizací odpovídající specifikám dané země. Zavedením eura, a tím způsobeným omezením měnové politiky, zůstanou pro regulaci jen fiskální nástroje, které by měly zůstat co nejvíce autonomní. Neprospěch soutěže mezi daňovými subjekty (z příliš štědrého státu se stěhují bohatí a přicházejí tam chudí).*

Rozdílné sazby nepřímých daní vytvářejí nerovnoměrné ocenění nákladů v jednotlivých zemích což může vést k neracionální alokaci výrobních činitelů a vyhýbání se daňové povinnosti. Zvyšující se propojenost národních ekonomik a trhů způsobuje růst daňových úniků a silnou daňovou konkurenci mezi státy. Zejména se to dotýká daní s vysokou mobilitou základů, tedy daní ukládaných na finanční kapitál, ostatní kapitál, zboží a služby.

Některé výhody představující současně i nevýhody, např. soutěž vedoucí ke sblížování států nebo existence „externalit“, tj. daňová politika jednoho státu působící přímo či nepřímo na příjmy vlád a obyvatel států ostatních.

*Jednotlivci i společnosti mohou realizovat investice v různých zemích světa, zatajovat příjmy ze zahraničí, zejména pokud daňové ráje neumožňují výměnu informací. Snaha států po zachování daňových příjmů tím, že zpřísní podmínky a kontrolu, je dle mého mínění špatná a vede k odlivu kapitálu ze země.*

V současnosti jsou mnohé korporace nadnárodní a už ztratily národní identitu, navíc se domnívám, že tento trend se bude dále prohlubovat. Statistiky

dokazují, že významná část růstu světového obchodu připadá na různé divize multinárodních společností. Zatímco v roce 1970 byla pětina světového obchodu vnitřním obchodem, počátkem 90. let to byla již celá jedna třetina, kromě obchodních služeb mezi transnacionálními korporacemi. Státy, jejichž poplatníci v důsledku otevření hranic mohou přesouvat své daňové základy do zemí s výhodnějšími daňovými režimy, pak mohou buď přistoupit na daňovou konkurenci, snažit se lákat poplatníky na výhodnější podmínky v daních a v poskytování veřejných služeb a tím udržovat své veřejné finance v přijatelných mezích, nebo se vzájemně dohodnout na harmonizaci či koordinaci daňových systémů. Rozdíl mezi harmonizací a koordinací tkví ve stupni přibližování daňových systémů a závaznosti přijatých opatření.

V zemích Evropské unie v současné době probíhá harmonizace nepřímých daní, především právě DPH, se zřetelem k potřebám společného trhu. Tato daň je uznána jedinou přípustnou všeobecnou daní ze spotřeby v zemích Evropské unie, neboť daň je nedistorzní (chování poplatníka nemá vliv na výši jeho daně) z hlediska vnitřního i mezinárodního obchodu a lze zaručit vývoz zboží bez daně. Z tohoto důvodu členové tzv. Římské dohody přistoupily na zavedení této daně místo jiných prodejních daní a dohodou z roku 1967 nahradily daň z obrátu daní z přidané hodnoty.

*Ještě podotýkám, že skutečná konkurence má v tržním prostředí menší účinky, než je všeobecně očekáváno. Ve světě existují limity pro mobilitu práce či kapitálu, neboť lidé jsou vázáni jazykem, kulturou, rodinou, přáteli. Jakmile se však kapitál jednou přemění na továrnu, budovu, zručnou pracovní sílu nebo distribuční síť, ztratí svou perfektní přelétavost.*

Jelikož nadále existují rozdíly mezi národními daňovými systémy, jsou tyto rozdíly z hlediska daňové politiky EU považovány za překážku plynulého fungování jednotného trhu a označovány za příčinu růstu nezaměstnanosti. Daňová konkurence totiž znevýhodňuje práci oproti kapitálu a zboží a službám, neboť práce má nemobilní základ, a tudíž se poplatníci nemohou snadno vyhýbat daní únikem na území jiných států.

Evropská unie si je vědoma toho, že národní politické zájmy jsou ve zdanění velmi silné, a tudíž je harmonizace obtížná. V přímých daních nedošlo za celá desetiletí prakticky k žádnému pokroku v harmonizaci základů či sazeb, nepřímé daně mají harmonizovány administrativu (výběr daní), základy a stanoveny minimální možné sazby. To se považuje za nutný předpoklad volného pohybu zboží a služeb přes hranice.

Ještě uvádím krátké srovnání vývoje a stavu u dvou velkých daní, ke kterým má politika EU rozdílný přístup, a to daně ze zisku korporací a DPH.

U daně korporací statutární sazba klesá. Efektivní sazba (podíl daně na účetním zisku před zdaněním) kopíruje sazbu statutární a také klesá. V žádné členské zemi přitom nedošlo ke zvýšení sazby.

*Domnívám se, že země s nízkou statutární sazbou, přitahují kapitál, zatímco země se sazbou vysokou, ho odrazují. Proto se vlády členských států snaží přilákat nový kapitál pomocí tzv. daňových prázdnin.*

Výnosy daně ze zisku korporací ale dlouhodobě mírně rostou, což je možná poněkud překvapivé. Zvláště v posledních letech minulého století, kdy daňová konkurence je již v plném proudu, bych očekával pokles výběru této daně. Opačný vývoj daňových výnosů je dle mého mínění způsoben růstovou fází ekonomického cyklu, zčásti rozmachu kapitálových trhů přes hranice (neboť v těchto případech na kapitál dopadají srážkové daně) a zčásti i změnám ve financování korporací (méně úvěrů znamená více daní, protože dluhové financování je daňově výhodné).

Vzhledem k absenci harmonizace daně korporací, se nabízí závěr, že daňová konkurence funguje a způsobuje pokles sazby a zavádění dalších daňových stimulů. Zda-li koordinace prováděná v rámci OECD a zaměřená proti daňovým rájům, má nějaký vliv na sazbu, stimuly a výnosy u této daně, lze jen těžko odhadovat. Daň z přidané hodnoty je v zemích EU harmonizována, nicméně sazba se nesbližuje.

*Na základě výše uvedeného rozboru daně ze zisku korporací a DPH, k nimž se politika EU chová různě, se domnívám, že stav daňové politiky v zemích EU je směsí konkurence a koordinace s minimálním přispěním harmonizace. Vývoj v této oblasti lze jen obtížně předvídat, neboť závisí nejen na daňové politice (národní*

*politika jednotlivých zemí i společná politika), ale i na chování ekonomických subjektů a administrativy a jejich reakcích na daňovou politiku.*

*Dle mého mínění daňová koordinace a harmonizace s sebou nese riziko spočívající v nepřiměřeném růstu daňového břemene poplatníků a zároveň při nekooperaci některých členských států by byla neúčinná. Konkurence může způsobit poddimenzování veřejného sektoru pod únosnou mez (tím ovšem není řečeno, že by snad současná daňová kvóta nebyla příliš vysoká) a nese riziko daňového přetížení nemobilních základů, zejména práce. Konkurenční výhoda nízkých daní by však pravděpodobně mohla přechodně podpořit ekonomiku a veřejné finance individuálního státu.*

Ve své rigorózní práci jsem předložil poznatky získané studiem citovaných právních předpisů nejen platných v ČR, ale i ve státech Evropské unie. Snažil jsem se dokázat, že naše daňová správa se v posledním období svou orientací úspěšně adaptuje do takových mezinárodních vztahů, norem a postupů, které jí otevírají dveře na náročný jednotný trh zemí Evropské unie. Je proto na dobré cestě stát se důstojným, iniciativním a rovnocenným partnerem členských států Evropské unie.

Mgr. Eduard Grygar

## 10. Přílohy

### Struktura smluv o zamezení dvojího zdanění podle modelu OECD

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění dle modelu OECD mají následující strukturu (Model Tax Convention on Income and on Capital z 28. 1. 2003)

- Článek 1 -Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered);
- Článek 2 -Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);
- Článek 3 -Všeobecné Definice (General definitions);
- Článek 4 -Rezident (Resident);
- Článek 5 -Stálá provozovna (Permanent establishment);
- Článek 6 -Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);
- Článek 7 -Zisky podniků (Business profits);
- Článek 8 -Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport);
- Článek 9 -Sdružené podniky (Associated enterprises);
- Článek 10 -Dividendy (Dividends);
- Článek 11 -Úroky (Interest);
- Článek 12 -Licenční poplatky (Royalties);
- Článek 13 -Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);
- Článek 14 -Příjmy ze zaměstnání (Income from employment);
- Článek 15 -Tantiémy (Directors' fees);
- Článek 16 -Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);
- Článek 17 -Penze (Pensions);
- Článek 18 -Veřejné funkce (Government Service); Článek 19 -Studenti (Students);
- Článek 20 -Ostatní příjmy (Other income); Článek 21 -Majetek (Capital);
- Článek 22 -Vyloučení dvojího zdanění
  - 22A metoda vynětí (Exemption Method),
  - 22B metoda zápočtu (Credit Method);
- Článek 23 -Zákaz diskriminace (Non-discrimination);
- Článek 24 -Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);

- Článek 25 -Výměna informací (Exchange of information);  
Článek 26 -Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes);  
Článek 27 -Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);  
Článek 28 -Územní působnost (Territorial extension);  
Článek 29 -Vstup v platnost (Entry into force);  
Článek 30 -Výpověď (Termination).

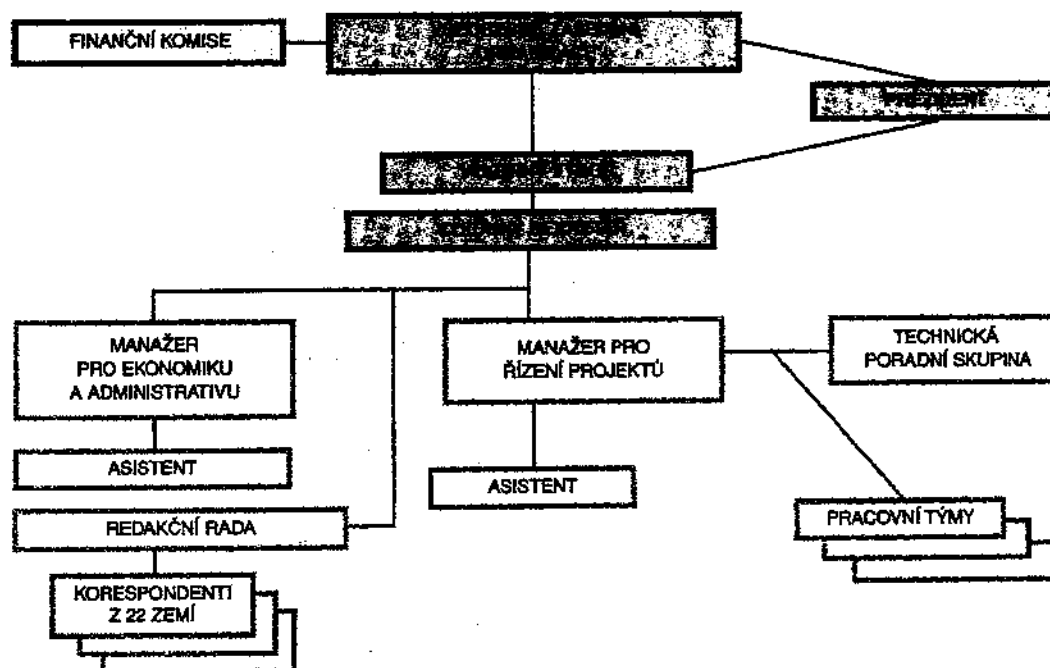
### **Struktura modelu OSN**

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění dle modelu OSN mají následující strukturu:

- Článek 1 -Osoby, na které se smlouva vztahuje (Personal Scope);  
Článek 2 -Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);  
Článek 3 -Všeobecné Definice (General definitions);  
Článek 4 -Rezident (Resident);  
Článek 5 -Stálá provozovna (Permanent establishment);  
Článek 6 -Příjmy nemovitého majetku (Income from immovable property);  
Článek 7 -Zisky podniků (Business profits);  
Článek 8 -Mezinárodní doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport) -alternativa 8A a 8B;  
Článek 9 -Sdružené podniky (Associated enterprises);  
Článek 10 -Dividendy (Dividends);  
Článek 11 -Úroky (Interest);  
Článek 12 -Licenční poplatky (Royalties);  
Článek 13 -Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);  
Článek 14 -Nezávislá povolání (Independent Personal Services);  
Článek 15 -Závislá činnost (Dependent Personal Services);  
Článek 16 -Tantiémy (Directors' Fees);  
Článek 17 -Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);

- Článek 18 -Penze (Pensions) -alternativa 18A a 18B;  
 Článek 19 -Veřejné funkce (Government Service);  
 Článek 20 -Studenti (Students);  
 Článek 21 -Ostatní příjmy (Other income);  
 Článek 22 -Majetek (Capital);  
 Článek 23 -23A metoda vynětí (Exemption Method),  
           -23B metoda zápočtu (Credit Method);  
 Článek 24 -Zákaz diskriminace (Non-discrimination);  
 Článek 25 -Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);  
 Článek 26 -Výměna informací (Exchange of information);  
 Článek 27 -Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic  
 missions and consular posts);  
 Článek 28 -Vstup v platnost (Entry into force);  
 Článek 29 -Výpověď(Termination);

**Schéma č. 7**  
**EVROPSKÁ ORGANIZACE DAŇOVÝCH SPRÁV**





## 11. Použitá literatura

1. Bakeš Milan a kolektiv - Finanční právo; C.H.Beck; Praha 2006, str. 199-205
2. Blechová Beata – Nepřímé daně v procesu přípravy ČR na členství v EU, Slezská univerzita v Opavě, Karviná 2000, str. 47-63
3. Edwards Ch. - RuGY V. International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government, Cato Institute, Policy Analysis No. 431, 12. 4. 2002
4. HAMAEKERS H. - Fiscal Sovereignty and Tax Harmonization in the EC, *European Taxation*, 1993, Vol. 33, No. 1, p. 25 -27
5. Houžvička, J. - Strategie České republiky v oblasti daní a daňové správy před vstupem do Evropské unie. DHK, 1998, č. 17 , s. A 296.
6. Kubátová Květa, Vítek Leoš Daňová politika, Kodex, Praha 1996, str. 9
7. Kubátová Květa-Harmonizace daní v Evropské unii, Daně, 1998, č. 7-8, s. 2 -7
8. Kubátová Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Eurolex Bohemia, 2000, 225 s.,
9. Madar Zdeněk, Slovník českého práva, Linde Praha a.s., Praha 1995, str.1062
10. Mitchell J. - The Global Tax Police: Europe's Tax Harmonization is a Smoker - screen to Raise Taxes, *Capitalism Magazine*, 8. 1. 2002, p. 1 -5
11. Mrkývka Petr – Finanční správa, Masarykova univerzita v Brně 1997
12. Nerudová Danuše – Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, Aspi, a.s., Praha 2005, str. 13-91
13. Nerudová D., Neruda R.- Evropská společnost z pohledu daně z příjmu. Daně a právo v praxi, Praha, ASPI, roč. 10, č. 5, s. 2 -10
14. Randzio - Plath J.- Tax Coordination in the Enlarged European Union. *EC Tax Review*, 2004. Vol. 13, No. 4, p. 128
15. Říha Ladislav, Dana Hůrková – Průvodce daňovou správou před vstupem České Republiky do Evropské unie; Vydalo Ministerstvo zahraničních věcí České Republiky v edičním oddělení Ústavu mezinárodních vztahů v Praze 2001

16. Simon J. - Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?  
Bulletin for international fiscal documentation, June 2000, Vol. 54, No. 6, p.  
263 -269
17. Smith Adam - Pojednání o podstatě původu bohatství národů. SNPL, Praha  
1958, str. 393. ,
18. Srein. Z. - Daňová legislativa EU. In: Ekonom 1997 , č. 42, příloha č. 1, s.  
VIII.
19. Široký J.- Daňové teorie s praktickou aplikací, Praha: C.H. Beck, 2003, s. 249
20. Tykvová T., Harmonizace daní, Ekonom, 1998, č. 44, příloha s. II -111
21. Vančurová Alena – Daňová správa v ČR; Vysoká škola ekonomická fakulta  
financí a účetnictví Praha 2000, str. 6-40
22. Zodrow G. R. - Tax Competition and Tax Coordination in the European Union,  
International Tax and Public Finance, vol. 10, No. 6, p. 651 -671

### **Zákony**

1. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších  
předpisů
2. Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších  
předpisů
3. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších  
předpisů
4. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
5. Smlouva o založení Evropského společenství (Celex 11957E) ve znění  
pozdějších předpisů
6. Směrnice č. 67/22/EEC
7. Směrnice č. 67/228/EEC
8. Směrnice č. 69/463/EEC
9. Směrnice č. 71/401/EEC
10. Směrnice č. 72/250/EEC
11. Směrnice č. 72/464/EEC

12. Směrnice č. 77/388/EEC
13. Směrnice č. 77/799/EEC
14. Směrnice č. 79/32/EEC
15. Směrnice č. 91/860/EEC
16. Směrnice č. 92m/EEC
17. Směrnice č. 92/12/EEC
18. Směrnice č. 92/81/EEC
19. Směrnice č. 90/434/EEC
20. Směrnice č. 90/435/EEC
21. Směrnice č. 90/436/EEC
22. Směrnice č. 92/79/EEC
23. Směrnice č. 92/80/EEC
24. Směrnice č. 92/83/EEC
25. Směrnice č. 92/84/EEC
26. Směrnice č. 95/59/EC
27. Směrnice č. 1999/81/EC
28. Směrnice č. 200 1/86/EC
29. Směrnice č. 2003/48/EEC
30. Směrnice č. 2003/49/EC
31. Směrnice č. 2003/96/EC
32. Směrnice č. 2003/123/EC
33. Směrnice č. 2004/76/EC
34. Směrnice č. 2005/19/EC
35. Nařízení č. 2157/2001

### **Internet**

1. [www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)
2. [www.finance.cz](http://www.finance.cz)
3. [www.steuernetz.de](http://www.steuernetz.de)
4. [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int)
5. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

**Judikatura Evropského soudního dvora ve věci:**

Gerritse č. C-234/01

Marks & Spencer plc. č. C-446/03

Saint-Gobain č. C-307/97

Schumacker č. C-279/93

Vestergaard č. C-55/98