

**Univerzita Palackého v Olomouci**  
**Právnická fakulta**

**Soňa Köhlerová**

**Harmonizace daňové soustavy České republiky v EU**

**Diplomová práce**

**Olomouc 2015**

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma *Harmonizace daňové soustavy České republiky v EU* vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 31. 8. 2015

.....

Soňa Köhlerová

## **Poděkování**

Na tomto místě bych chtěla velmi poděkovat vedoucímu své diplomové práce panu JUDr. Pavlu Matouškovi za ochotu, trpělivost, cenné připomínky, náměty a rady a velmi vstřícný přístup.

Já, níže podepsaná Soňa Köhlerová, autorka diplomové práce na téma „Harmonizace daňové soustavy České republiky v EU“, která je literárním dílem ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (*autorský zákon*), dávám tímto jako subjekt údajů svůj souhlas ve smyslu § 4 písm. e) zákona č. 101/2000 Sb., správci:

UNIVERZITA PALACKÉHO V OLOMOUCI, KŘÍŽKOVSKÉHO 8, 771 47  
OLOMOUC, ČESKÁ REPUBLIKA

ke zpracování osobních údajů v rozsahu: jméno a příjmení v informačním systému, a to včetně zařazení do katalogů, a dále ke zpřístupnění jména a příjmení v katalozích a informačních systémech Univerzity Palackého, a to včetně neadresného zpřístupnění pomocí metod dálkového přístupu. Údaje mohou být takto zpřístupněny uživatelům služeb Univerzity Palackého. Realizaci zpřístupnění zajišťuje ke dni tohoto prohlášení vnitřní složka Univerzity Palackého, která se nazývá Knihovna UP.

Souhlas se poskytuje na dobu ochrany autorského díla dle zákona č. 121/2000 Sb.

Prohlašuji tímto, že mé osobní údaje uvedené v této práci jsou pravdivé.

V Olomouci dne 31. 8. 2015

.....  
Soňa Köhlerová

## Obsah

Úvod .....	7
1 Daňový systém České republiky .....	9
1.1 Pojem daň a daňové principy .....	9
1.2 Daňová soustava České republiky .....	10
1.2.1 Přímé daně .....	11
1.2.2 Nepřímé daně .....	12
1.3 Srovnání daňových soustav ČR s daňovými soustavami některých států EU (Německo, Slovensko, Řecko) .....	14
1.3.1 Daňová soustava Německa .....	14
1.3.2 Daňová soustava Slovenska .....	16
1.3.3 Daňová soustava Řecka .....	16
2 Harmonizace daňových soustav .....	18
2.1 Pozitiva a negativa daňové harmonizace .....	19
2.2 Harmonizace přímých daní .....	20
2.3 Harmonizace nepřímých daní .....	22
3 Harmonizace jednotlivých daní .....	24
3.1 Harmonizace daně z přidané hodnoty .....	24
3.1.1 Harmonizace sazby a základu DPH .....	25
3.2 Harmonizace spotřebních daní .....	26
3.2.1 Harmonizace sazeb a základů spotřebních daní .....	28
3.3 Harmonizace energetických daní .....	29
3.3.1 Harmonizace sazeb a základů energetických daní .....	30
3.4 Harmonizace daně z korporací (daně z příjmů PO) .....	31
3.5 Harmonizace daně z osobních příjmů (daň z příjmů FO) .....	34
3.6 Harmonizace ostatních přímých daní .....	34
4 Harmonizace správy daní .....	36
4.1 Správa jednotlivých daní v ČR .....	38
5 Harmonizace – je nezbytné pokračování harmonizace v EU? .....	42
5.1 Je možná harmonizace dalších daní v členských státech EU? .....	43
5.2 Harmonizace – jsou nutné další změny v daních v České republice? .....	43
Závěr .....	45
Seznam použitých zkratek .....	47
Seznam použitých zdrojů a literatury .....	48

Abstrakt .....	54
Abstract.....	54
Klíčová slova .....	55
Key words.....	55

## Úvod

Tématem diplomové práce je *Harmonizace daňové soustavy České republiky v EU*. S daněmi se setkáváme každý den, při každém nákupu i prodeji a celkově nás daně ovlivňují po celý život, aniž bychom si to častokrát uvědomovali. Diplomová práce se věnuje jak daním v České republice, tak i daním v kontextu Evropské unie. Konkrétně v České republice se daňová soustava člení na daně přímé a daně nepřímé, ovšem ne ve všech členských státech Evropské unie je daňová soustava stejná. Tomu má napomoci právě proces harmonizace, který ve všech členských státech EU má za úkol sjednotit sazby jednotlivých daní a zajistit tím jejich efektivní fungování a odvádění.

Česká republika je členem Evropské unie, která je hospodářským a politickým společenstvím 28 evropských států. Jedním z cílů Evropské unie je sblížení jednotlivých členských států v nejrůznějších oblastech činnosti, což není jednoduché vzhledem k tradicím a mnohdy rozdílným názorům, které v jednotlivých státech panují. Do harmonizačních snah patří také oblast daní, včetně daně z přidané hodnoty. Cílem daňových harmonizačních snah je vznik uniformního celku, kde budou nastolena pokud možno stejná pravidla. Cílem práce je zhodnotit tyto snahy a zjistit, do jaké míry jsou harmonizační snahy úspěšné či neúspěšné. Také se autorka bude v práci věnovat otázce, zda harmonizace dosáhla nejvyššího možného vrcholu, či zda by harmonizace měla stále pokračovat a jaké případné změny (nejen) v českých daních by měly být provedeny.

Při vypracovávání diplomové práce bylo čerpáno z širokého okruhu odborné literatury z oblasti harmonizace daní a evropského práva, ze kterých jsem si vybrala tituly *Finanční právo* (6. vydání) od autora M. Bakeše, *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie* (4. vydání) od D. Nerudové, *Basic international taxation: Volume one, Principles of international taxation* R. Rogathi, *Daně v Evropské unii* (6. vydání) od J. Širokého a v neposlední řadě i *Základy práva Evropské unie pro ekonomy* (6. vydání) od V. Týče. Kromě odborné literatury byly využívány i informace získané na internetu a zdrojem informací byly také právní předpisy českého národního práva a práva Evropské unie, konkrétně příslušné směrnice a nařízení týkající se problematiky harmonizace daní.

Diplomová práce je rozdělena do pěti hlavních kapitol, rozdělených dále do několika podkapitol. Při tvorbě a zpracovávání diplomové práce jsou použity vědecké metody, a to metoda analýzy, metoda komparace, metoda korelace a v neposlední řadě i metoda zobecňující syntézy. První část diplomové práce se zabývá představením daňové soustavy České republiky a její komparací s daňovými soustavami určitých vybraných členských států

Evropské unie (konkrétně se jedná o Německo, Slovensko a Řecko). Stěžejní částí diplomové práce jsou kapitoly dvě a tři pojednávající o harmonizaci daňových soustav a následně o harmonizaci jednotlivých daní v rámci EU. V samostatné čtvrté kapitole je rozebírána harmonizace správy daní v Evropské unii, kde se vychází zejména ze směrnic Evropské unie o administrativě daní. V poslední kapitole je analyzováno, jak daleko již pokročil proces harmonizace daňových systémů, případné dopady této harmonizace nejen na daňový systém v České republice, ale i v členských státech Evropské unie. Součástí práce je i doporučení případných změn v soustavě daní České republiky v harmonizačním procesu.



# 1 Daňový systém České republiky

Daňový systém České republiky je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých, obzvláště evropských, zemí. Výnosy z daní jsou hlavním finančním zdrojem státního rozpočtu. Daňové příjmy do rozpočtu pocházejí zhruba ve stejné míře z nepřímých a přímých daní,<sup>1</sup> i když v letošním roce 2015 (první pololetí) bylo více vybráno na DPH (106 miliard Kč) než na DPFO a DPPO.<sup>2</sup> Daňový systém je širším pojmem než daňová soustava, do daňové soustavy řadíme pouze jednotlivé daně v daném státě. Do daňového systému řadíme nejen soustavu daní, ale i systém institucí, které právně, organizačně i technicky zajišťují správu těchto daní, jejich vyměňování, případně vymáhání stejně tak jako i jejich kontrolu. Dále sem řadíme systémy nástrojů, postupů a metod, které příslušné instituce uplatňují vůči daňovým subjektům.<sup>3</sup> Daňový systém České republiky se skládá z daní přímých (daně z příjmů, daně z majetku) a daní nepřímých (daň z přidané hodnoty, „ekologické“ daně, spotřební daně, které tvoří daně z lihu, paliv a maziv a z tabákových výrobků), které budou detailněji popsány v následujících kapitolách.

## 1.1 Pojem daň a daňové principy

V důsledku vývoje daní v čase je definicí pojmu „daň“ mnoho. Pojem daň je finančně právní institut, který vznikl společně se státem, společně se i vyvíjí a přizpůsobuje se potřebám státu.<sup>4</sup> Vymezení pojmu *daň* česká právní úprava nezná, ale můžeme ji definovat jako zákonem stanovenou, povinnou, nenávratnou, neúčelovou, pravidelně se opakující peněžitou platbu, kterou odvádí jak fyzické, tak i právnické osoby a jejíž výnos plyne do veřejného rozpočtu. Vymezení „zákonem stanovená“ v definici odkazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle kterého „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.*“ Slovo „povinná“ v definici daně odkazuje na jednotlivé daňové zákony a slovo „nenávratná“ značí, že poplatník daně neobdrží za jejich platbu žádné protiplnění. Předchůdcem daní, tak jak jsou chápány dnes, byly považovány tzv. regály neboli platby za činnost státních orgánů. Z těchto regálů se vydělily určité „poplatky“, které byly

---

<sup>1</sup> *Popis daňového systému České republiky* [online]. Financnisprava.cz, 1. ledna 2013 [cit. 2. června 2015]. Dostupná na: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/popis-systemu>.

<sup>2</sup> Televizní pořad Otázky Václava Moravce vysílaný 12. července 2015.

<sup>3</sup> BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 163.

<sup>4</sup> GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualizované vydání. Linde Praha, 2009. s. 87.

v minulosti vybírány bez protiplnění ze strany státu kvůli tomu, že stát potřeboval pokrýt stále větší náklady vynakládané na státní správu. Tímto procesem vznikly daně.<sup>5</sup>

Daně jsou nezbytnou součástí ekonomiky každého státu a jejich fungování je podmíněno několika daňovými principy. U každého autora se počet principů liší, proto v této práci budou zmíněny dva základní daňové principy, a to princip efektivnosti a princip spravedlnosti<sup>6</sup>, doplňkovými jsou pak princip administrativní jednoduchosti a princip pružnosti.<sup>7</sup>

Pod pojmem princip efektivnosti je nutné si představit kritéria stanovená pro hodnocení efektivnosti příslušného daňového systému<sup>8</sup>, zatímco princip spravedlnosti řeší otázku spravedlivého rozdělení daňové zátěže mezi poplatníky, tedy jak by se daňoví poplatníci měli podílet na nákladech veřejných rozpočtů.<sup>9</sup> Ačkoliv se principy navzájem doplňují a prolínají, může dojít i k jejich vzájemné rozporuplnosti. Pokud bude snaha vybírat daně co nejspravedlivěji, může dojít k poklesu efektivnosti daní, a naopak, pokud budeme chtít vybírat co nejefektivněji (tedy s minimálními náklady) nemusí dojít k poškození všech poplatníků, a tudíž bude výběr daní nespravedlivý.

Princip administrativní jednoduchosti spočívá, jak už název napovídá, v tom, že čím jednodušší, přesnější a srozumitelnější budou legislativní akty pro výběr daní, tím bude výběr jednodušší, efektivnější a průhlednější (tento princip je úzce propojen s principem politické průhlednosti). Posledním zde uváděným principem je princip pružnosti. Daňový systém by měl být podle tohoto principu flexibilní, aby dokázal rychle reagovat na měnící se fiskální politiku daného státu. Bohužel, daňové zákony se schvalují parlamenty, a proto působí se značným zpožděním, což plně nenaplnuje princip pružnosti a s ním spojený princip efektivnosti.<sup>10</sup>

## 1.2 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase. Z právního hlediska jde o jednotlivé daně upravené v jednotlivých daňových zákonech.<sup>11</sup> Daňová soustava ČR je velmi podobná daňovým soustavám v Německu a na Slovensku, díky

<sup>5</sup> BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 88.

<sup>6</sup> ROGATHI, Roy. *Basic international taxation*, London: BNA International, 2005. s. 23.

<sup>7</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 72.

<sup>8</sup> Tamtéž, s. 76.

<sup>9</sup> Tamtéž, s. 72.

<sup>10</sup> Tamtéž, s. 78.

<sup>11</sup> BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 163.

dlouhé společné historii. ČR v minulosti, kdy se začala formovat soustava daní, byla součástí Habsburské říše, proto jsou daňové systémy v ČR a Německu velmi podobné svojí skladbou daní. Podobně je to i v případě Slovenska, se kterým jsme tvořili v minulosti jeden státní útvar, ale určité odlišnosti se zde najdou. Podrobněji je problematika podobnosti daňových soustav těchto států řešena v následující podkapitole. Daňovou soustavu České republiky v současné době (rok 2015) tvoří daně přímé a nepřímé. Přímé daně jsou složeny z:

1. daně z příjmů - daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob,
2. daně majetkové - daň z nemovitých věcí, daň silniční a daň z nabytí nemovitých věcí.<sup>12</sup>

Daně nepřímé v České republice reprezentuje:

1. daň z přidané hodnoty (DPH)
2. spotřební daně - daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků
3. tzv. energetické (ekologické) daně – daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv, daň z elektřiny.<sup>13</sup>

Daňovou soustavu ČR kromě daní tvoří i poplatky a cla. Poplatky nejsou upraveny v jednom zákoně, který by zahrnoval všechny druhy poplatků, ale i tak jsou důležitou součástí ekonomiky státu. Na rozdíl od daně, poplatek je jednorázová účelová platba, za kterou může poplatník očekávat i protiplnění ze strany veřejné správy.<sup>14</sup> Clo je veřejná dávka vybíraná státem za zboží při přechodu přes celní hranici státu.<sup>15</sup> Tato práce se bude pro určité zjednodušení zaměřovat pouze na daně, poplatkům a clům tudíž nebude věnována pozornost.

### 1.2.1 Přímé daně

Pojem „přímá daň“ označuje to, že daň je od poplatníka vybírána a placena přímo, není zahrnuta jako součást ceny nějakého výrobku či služby, daň je nepřenositelná a dopadá na příjmy poplatníka.<sup>16</sup> Přímé daně nejsou harmonizované, ale jsou jedny z nejdůležitějších příjmů pro státní rozpočet České republiky. Existují dva typy přímých daní, první jsou daně důchodové, neboli daně z příjmů FO a PO a druhým typem jsou daně majetkové.

---

<sup>12</sup> MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Grada Praha, 2015.

<sup>13</sup> Tamtéž.

<sup>14</sup> BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 93.

<sup>15</sup> MATOUŠEK, Pavel, SABELOVÁ, Lenka. *Clo*. Praha: ASPI, 2007. s. 3.

<sup>16</sup> Tamtéž. s. 157.

Daň z příjmů fyzických osob (dále je v textu používána zkratka DPFO) patří určitě k nejsložitějším daním, se kterými se lze v rámci daňové soustavy ČR setkat.<sup>17</sup> DPFO je upravena společně s daní z příjmů právnických osob (dále jen DPPO) v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, kde jsou popsány základní prvky obou daní, včetně toho, kdo je poplatníkem této daně, co je předmětem daně, základ a sazba daně atd.

Další přímou daní je daň z nemovitých věcí. Daň z nemovitostí změnila v roce 2014 svůj název z „*daň z nemovitostí*“ právě na „*daň z nemovitých věcí*“ v souladu s rekodifikací „nového“ občanského zákoníku. Předmětem této daně jsou veškeré nemovitosti nacházející se na území ČR. Zdanění podléhají všechny nemovitosti, a to jak pozemky a stavby, tak i byty a nebytové prostory. Tato daň se skládá ze dvou daní: daně z pozemku a daně ze staveb a jednotek. Daň z nemovitých věcí je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů, kde jsou opět vymezeny pojmy jako předmět daně, sazba daně aj.<sup>18</sup>

Daň silniční je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů a dle § 2 tohoto zákona se tato daň vztahuje na vozidla provozovaná a registrovaná v ČR s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny určená výhradně k přepravě nákladů a používaná k podnikání.<sup>19</sup> Sazba daně silniční je stanovena v podobě pevné roční částky dle objemu motoru a počtu náprav daného vozidla (§6).

Daň z nabytí nemovitých věcí nově od roku 2014 nahradila do té doby existující daň z převodu nemovitostí. Daň z nabytí nemovitých věcí byla přijata Senátem ve formě zákonného opatření č. 340/2013 Sb. na konci roku 2013. Po schválení Poslaneckou sněmovnou vstoupilo toto zákonné opatření v účinnost od 1. ledna 2014. Původní zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (tzv. zákon o „trojdani“) byl tímto zrušen, zdanění dědictví a darů bylo přesunuto, a nově je upraveno v rámci zákona o daních z příjmů.

## 1.2.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně v České republice tvoří významný příspěvek do státního rozpočtu. Označení „nepřímá“ znamená, že daň nedopadá na poplatníka přímo, ale je zahrnuta v ceně

---

<sup>17</sup> *Daňový systém České republiky* [online]. BusinessInfo.cz, 5. srpna 2014 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>.

<sup>18</sup> MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Grada Praha, 2015, s. 111.

<sup>19</sup> Zákon č. 16/1993Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, §2.

zboží či služby. Nepřímá daň je taková daň, kterou odvádí jiná osoba (tzv. plátce) než ta, která je této dani podrobena a na kterou daň ekonomicky dopadá (tzv. poplatník).<sup>20</sup> Nepřímé daně dělíme do tří skupin: daň z přidané hodnoty, daně spotřební a daně energetické.

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) je plně harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie a je zakotvena v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Základní sazba DPH je v současné době ve výši 21 %, snížená sazba daně ve výši 15 % (kompletní přehled viz Příloha 2 zákona o DPH). V ČR se uplatňuje i tzv. druhá snížená sazba ve výši 10 %, která se vztahuje např. na knihy či vybrané zdravotnické potřeby (viz Příloha 3a zákona o DPH). Ovšem většina zboží a služeb podléhá základní sazbě daně z přidané hodnoty. Plátcí DPH (kteří mají registrační povinnost) jsou FO i PO, jejichž obrát za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhl 1 milion Kč, zdaňovacím obdobím u DPH je kalendářní měsíc. Po uplynutí určité doby od okamžiku, kdy se subjekt stal plátcem daně, může v případě splnění podmínek v § 99a zákona o DPH oznámit správci daně změnu zdaňovacího období na kalendářní čtvrtletí.<sup>21</sup> Vedle definice základních pojmů obsahuje zákon i informace o výpočtu základu daně a sazby DPH, nároku na odpočet či vrácení DPH.

Spotřební daně jsou taktéž harmonizovány s příslušnými směrnicemi EU. Do spotřebních daní spadají minerální oleje, líh, pivo, víno a jeho meziprodukty a tabákové výrobky a jsou zakotveny v zákoně č. 353/2003 Sb., o daních spotřebních, ve znění pozdějších předpisů. Spotřební daně jsou státem zaváděny buď za účelem regulace ceny určitých komodit na trhu, nebo kvůli zvýšení příjmů do státního rozpočtu. Spotřební daně mohou sloužit také jako účinný prostředek snižování poptávky po škodlivém zboží, jelikož spotřební daň v ČR tvoří ve většině případů více než 50 % z ceny zdaněného zboží. Daň se stává splatnou ihned poté, co je zboží uvedeno do volného daňového oběhu, tj. když opustí registrovaný daňový sklad. Plátcí této daně jsou výrobci a provozovatelé daňových skladů, zatímco poplatníci jsou kupující, protože daň je obsažena v ceně výrobku. Správu spotřebních daní od roku 2006 vykonává celní úřad.<sup>22</sup>

Energetické daně, přezívané také jako daně ekologické, v sobě zahrnují daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. Jejich právní úprava je obsažena v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Část 45. tohoto zákona upravuje daň ze zemního plynu

---

<sup>20</sup> BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 157.

<sup>21</sup> *Daňový systém České republiky* [online]. BusinessInfo.cz, 5. srpna 2014 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>.

<sup>22</sup> Tamtéž.

a některých dalších plynů, část 46. je věnována dani z pevných paliv a část 47. obsahuje vymezení daně z elektřiny. U jednotlivých daní najdeme v zákoně vymezení předmětu daní, kdo je plátcem daně, základ a sazbu jednotlivých daní a případná osvobození od těchto daní.<sup>23</sup>

### **1.3 Srovnání daňových soustav ČR s daňovými soustavami některých států EU (Německo, Slovensko, Řecko)**

Pro srovnání byly vybrány celkem tři státy, pro které se autorka rozhodla po pečlivém zvážení. Německo bylo vybráno z toho důvodu, že daňová soustava ČR vychází právě z daňové soustavy německé z důvodu historického spojení Čech a Moravy s Rakousko-Uherskou monarchií, která dala základ daňové soustavě a posléze měla na formování české daňové soustavy vliv nadvláda Německa. Je to patrné do dnešního dne, že jejich daňové soustavy jsou si velmi podobné svým složením daní, ale najdeme zde samozřejmě i odlišnosti (např. církevní daň vybíraná v Německu).

Slovensko bylo vybráno také z historických důvodů, po dlouhou dobu tvořilo Česko a Slovensko jeden společný stát, až došlo v roce 1993 k pokojnému rozpadu a každá země se vydala svojí cestou. Je zajímavé, že ačkoli z pohledu EU bylo Slovensko zaostalejším státem než ČR, v současnosti je v procesu integrace Slovensko dále než naše země. Česká republika i Slovenská republika vstoupily do EU společně a to v roce 2004, ale jen Slovensko bylo po pěti letech v EU připraveno přijmout společnou měnu Euro. Slovensko se velmi intenzivně zapojuje do dění v EU, potažmo v Eurozóně a v druhé polovině roku 2016 bude předsedajícím státem Rady EU.

Posledním vybraným státem pro srovnání je Řecko. Řecko bylo vybráno jakožto příklad státu, kde ačkoliv je v legislativě zakotvena povinnost odvádět daně a existuje propracovaná soustava daní, je tento stát velmi liknavý v jejich vybírání. Řecko má velmi neefektivní správu daní, má velké množství osvobození od daní, nejrůznější slevy na daních a to se podepsalo i na současném stavu ekonomiky Řecka (tzv. Řecká krize).

#### **1.3.1 Daňová soustava Německa**

Německo je západním sousedem České republiky a patří mezi ekonomicky nejvyspělejší státy světa s nejrozvinutějším hospodářstvím.<sup>24</sup> Německo a Česká republika mají společné historické kořeny. ČR byla dlouhou dobu součástí Rakouska-Uherska, což dalo

<sup>23</sup> MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Grada Praha, 2015, s. 232.

<sup>24</sup> MĚŠTÁNKOVÁ, P., ŠŮSTKOVÁ, M. a kol. *Prosazování národních zájmů členských zemí EU: Francie, Německo, Nizozemsko, Belgie, Lucembursko, Itálie*. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2011. s. 93.

vzniknout základům daňového systému v českých zemích. Posléze byly české země pod nadvládou Německa, čímž se dotvořila daňová soustava ČR a postupem času, jak se formovala samostatná Česká republika, vytvořila se daňová soustava, jak ji známe dnes. Spolková republika Německo má složitý daňový systém a vybírané daně se dělí na tři úrovně: spolkové, zemské a obecní daně.<sup>25</sup> Daně se v Německu, stejně jako v ČR, dělí na daně přímé a nepřímé. Nejvýznamnějšími daněmi pro Německo jsou (stejně jako pro ČR) daně z příjmů FO a PO a daň z přidané hodnoty. DPFO se dělí do několika kategorií podle výše příjmů a její sazba činí 15 - 45 %<sup>26</sup>, zatímco DPPPO má pevnou sazbu ve výši 15 %<sup>27</sup>. Společnými daněmi pro oba systémy jsou daň dědická a darovací (od 2014 v ČR součást DPFO), daň z nemovitostí a daň z převodu nemovitostí. Dalšími přímými daněmi, které se ovšem v ČR nevyskytují, jsou živnostenská daň a církevní daň.<sup>28</sup>

DPH je nejvýznamnější nepřímou daní a v Německu má sníženou sazbu 7 % a základní 19 %, plus ho ještě doplňují daň z obratu (v ČR se takto dříve nazývala daň z přidané hodnoty) a dovozní daň, která se platí při dovozu zboží ze států, které nejsou členy EU.<sup>29</sup> Skladba spotřebních daní je obdobná jako v ČR, jen jsou doplněny o další dvě daně a to daň z elektrické energie a daň z kávy.<sup>30</sup> Dalšími nepřímými daněmi, které v ČR neznáme, jsou daň z motorových vozidel<sup>31</sup> (obdobu české daně silniční), která se ovšem týká všech vozidel, daň z kapitálu (tzv. daň z bohatství)<sup>32</sup> nebo daň z obchodu,<sup>33</sup> která je vybírána na úrovni obcí. V německém daňovém systému existuje velká spousta daňových odpočtů, osvobození od daně a další úlevy a přesto je efektivita výběru daní velmi vysoká. V posledních letech tvoří zejména nepřímé daně značnou část příjmů rozpočtu země.<sup>34</sup>

---

<sup>25</sup> *Německo: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. BusinessInfo.cz, 1. června 2015 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-19041.html#sec7>.

<sup>26</sup> *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU (Německo)* [online]. Euroskop.cz, 2008 [cit. 9. června 2015]. Dostupné na: <http://www.euroskop.cz/gallery/36/11021-de.pdf>.

<sup>27</sup> Tamtéž.

<sup>28</sup> *Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU (Německo)* [online]. Euroskop.cz, 2008 [cit. 9. června 2015]. Dostupné na: <http://www.euroskop.cz/gallery/36/11021-de.pdf>.

<sup>29</sup> *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. EC.Europa.eu, 1. ledna 2015. [cit. 9. června 2015]. Dostupné na: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

<sup>30</sup> *Německo: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. BusinessInfo.cz, 1. června 2015 [cit. 9. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-19041.html>

<sup>31</sup> MĚŠŤÁNKOVÁ, P., ŠUŠTKOVÁ, M. a kol. *Prosazování národních zájmů členských zemí EU: Francie, Německo, Nizozemsko, Belgie, Lucembursko, Itálie*. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2011. s. 161.

<sup>32</sup> Tamtéž, s. 161.

<sup>33</sup> Tamtéž, s. 162.

<sup>34</sup> Tamtéž, s. 159.

### 1.3.2 Daňová soustava Slovenska

Slovenská republika je východním sousedem ČR a do roku 1992 tvořily tyto dvě země společný stát se společným systémem daní. Po rozpadu federace naznaly oba daňové systémy několika změn. Obě země mají shodně DPFO, DPPO a DPH. Jak DPPO tak DPFO mají na Slovensku stejnou sazbu ve výši 19 % a to už od roku 2004, kdy na Slovensku proběhla velká daňová reforma.<sup>35</sup> DPH má kromě základní sazby 20 % i sníženou sazbu ve výši 10 %, která je uplatňována na léky, knihy nebo zdravotnické potřeby.<sup>36</sup>

Daň dědická a darovací se na Slovensku nevybírají od roku 2004. VČR jsou ovšem tyto daně stále aktuální, ačkoliv nejsou samostatnou daní upravenou samostatným zákonem, ale řadí se pod daň z příjmů. Co se týče spotřebních daní, tak jsou velmi podobné těm českým, konkrétně se na Slovensku vybírají daň z alkoholických nápojů, z tabákových výrobků, z minerálních olejů a daň z elektřiny, uhlí a ze zemního plynu.<sup>37</sup> Vedle přímých a nepřímých daní na Slovensku rozlišuje ještě třetí typ daní a to tzv. místní daně, kam se řadí např. daň ze psa, daň za ubytování nebo daň za jaderné zařízení.<sup>38</sup> V ČR najdeme slovenské místní daně v podobě místních poplatků, které vybírají územně samosprávné celky (obce či kraje), nikoliv stát.

Ačkoliv mají obě země společný značný kus historie, Slovensko je po ekonomické stránce napřed. Zatímco v ČR stále není zavedena měna Euro, na Slovensku přijali společnou evropskou měnu pět let od svého vstupu do EU a to k 1. lednu 2009.<sup>39</sup>

### 1.3.3 Daňová soustava Řecka

Řecko je členským státem EU, který nejvíce zasáhla finanční krize. Je to i z toho důvodu, že jeho systém výběru daní je liknavý, neefektivní, dalo by se dokonce říci, že nulový. Potvrzením těchto slov je také to, že krize v Řecku odhalila kritický stav státního hospodářství, obrovský státní deficit a špatný stav veřejných financí.<sup>40</sup> Daně v Řecku

<sup>35</sup> Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled [online]. BusinessInfo.cz, 1. června 2015 [cit. 10. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/slovensko-zakladni-charakteristika-teritoria-17583.html#sec7>.

<sup>36</sup> VAT Rates Applied in the Member States of the European Union [online]. EC.Europa.eu, 1. ledna 2015. [cit. 10. června 2015]. Dostupné na: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

<sup>37</sup> Portál Ministerstva financí Slovenské republiky. Spotřebné daně [online]. 13. prosince 2012 [cit. 10. června 2015]. Dostupné na: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=8695>.

<sup>38</sup> Zákon č. 582/2004 Z.z., miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady [online]. 23. září 2004 [cit. 10. června 2015]. Dostupné na: <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2004/582/20150101>.

<sup>39</sup> Základní informace o eurozóně [online]. Euroskop.cz. [cit. 11. června 2015]. Dostupné na: <https://www.euroskop.cz/318/sekce/zakladni-informace-o-eurozone/>.

<sup>40</sup> ŠPIČANOVÁ, Lenka a kol. *Prosazování národních zájmů členských zemí EU: Portugalsko, Španělsko, Řecko*. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2011. s. 139.



podléhají častým změnám podle potřeb státní pokladny a v současné době (2015) probíhá rozsáhlá daňová reforma, která by měla pomoci zlepšit ekonomickou situaci Řecka.<sup>41</sup> I v Řecku se daně dělí na přímé a nepřímé, mezi nejvýznamnější přímé daně patří DPPO, DPFO, daň dědická, darovací, daň z převodu nemovitosti a daň z nemovitosti.

U DPFO existuje několik typů zdanění, přičemž řada příjmů byla ze zdanění příjmů vyňata a byly uplatňovány slevy na dani (např. od určitého počtu dětí nebo jen za to, že je daň zaplacená včas)<sup>42</sup>, ale tyto úlevy byly zrušeny v rámci reformy. Daň z nemovitosti a daň z převodu nemovitosti se vztahují jen na nemovitosti zakoupené do 1. 1. 2006 a sazba u první jmenované činí 0,1 % u FO a 0,6 % u PO z hodnoty nemovitosti.<sup>43</sup>

U daně dědické a darovací záleží sazba daně na příbuzenském vztahu mezi účastníky, kdy se sazba těchto daní shodně pohybuje v rozmezí 0 – 40 %.<sup>44</sup> Do nepřímých daní daňové soustavy Řecka se řadí DPH (nejsložitější daň v Řecku) a spotřební daně, které jsou obdobné k daním v ČR. Řecké DPH má tři různé sazby: základní 23 %, sníženou 13 % (potravin) a druhou sníženou 6,5 % (knihy, léky).<sup>45</sup> V rámci daňových reform ke zvládnutí finanční krize, byla v roce 2010 zavedena spotřební daň z luxusu, která se týká lodí, soukromých helikoptér, drahých kovů, kůže či kožešin.<sup>46</sup>

V současné době je pro Řecko aktuální ekonomická krize, která jej zasáhla nejvíce ze všech členských států EU. Řecko požádalo EK o finanční pomoc, když mu hrozil bankrot. EK a věřitelé souhlasili s vytvořením záchranného programu pro Řecko a s půjčkou několika milionů eur, za podmínky, že Řecko musí provést masivní škrty ve svých výdajích ze státního rozpočtu, sníží důchody a mzdy a opakovaně bude zvyšovat daně a dbát na jejich efektivní výběr.

---

<sup>41</sup> *Řecko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. BusinessInfo.cz, 1. června 2015 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/recko-financni-a-danovy-sektor-19223.html>.

<sup>42</sup> ŠPIČANOVÁ, Lenka a kol. *Prosazování národních zájmů členských zemí EU: Portugalsko, Španělsko, Řecko*. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2011. s. 165.

<sup>43</sup> ŠPIČANOVÁ, Lenka a kol. *Prosazování národních zájmů členských zemí EU: Portugalsko, Španělsko, Řecko*. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2011. s. 165.

<sup>44</sup> Tamtéž.

<sup>45</sup> *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. EC.Europa.eu, 1. ledna 2015. [cit. 9. června 2015]. Dostupné na:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

<sup>46</sup> *Řecko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. BusinessInfo.cz, 1. června 2015 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/recko-zakladni-charakteristika-teritoria-19219.html>.

## 2 Harmonizace daňových soustav

Daně se v jednotlivých členských státech EU liší, což do jisté míry ztěžuje proces harmonizace daní v rámci EU. Předcházejícím stupněm daňové harmonizace je daňová koordinace, která je prvním krokem sladování daňových systémů. Koordinace je založena na bilaterálních či multilaterálních schématech zdanění s cílem zamezit praní špinavých peněz a vymezení minimálních standardů transparentnosti a výměnu informací v oblasti daňové.<sup>47</sup> Harmonizace daňových systémů, jakožto druhý krok sladování daňových systémů, znamená přizpůsobení národních daňových soustav a jednotlivých daní členských zemí EU na základě společných pravidel EU.<sup>48</sup>

Harmonizační proces má tři základní fáze:

- 1) výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- 2) harmonizace daňového základu a
- 3) harmonizace daňové sazby.

Harmonizace však nemusí projít všemi fázemi, může se zastavit jen u harmonizace daňového základu.<sup>49</sup> Členské státy si vybudovaly daňové soustavy s různými typy daní dávno před tím, než vznikla EU, založily je na svých hodnotách, tradicích, politickém smýšlení a jejich prostřednictvím chrání své zájmy a dosahují svých cílů. Jednotnost všech daní v rámci EU při harmonizaci vyžaduje podřízenost národních zájmů států zájmům EU, ale jelikož je daňová oblast velmi citlivou záležitostí každého státu, dosahuje se celkové harmonizace jen obtížně. V současné době se pozornost zaměřuje na harmonizaci daní nepřímých, u daní přímých je tento proces obtížný a pomalý.<sup>50</sup>

Co se týče právní úpravy v oblasti harmonizace daní v EU, tak je tato oblast zajišťovaná především směrnicemi, které nevytváří autonomní unijní úpravu, ale slouží k tomu, aby vnitrostátní předpisy členských států zajišťovaly určitý standart stanovený směrnicí.<sup>51</sup> Smlouva o fungování EU (dále zkratka SFEU) ve svém čl. 288 definuje směrnicí jako akt závazný pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům. Směrnice zpravidla stanovují podrobná pravidla a zásady, které mají být vtěleny do vnitrostátního práva daného státu a také obsahují lhůtu, do konce které musí dojít k tomuto vtělení

<sup>47</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 232.

<sup>48</sup> NERUDOŤOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. s. 21.

<sup>49</sup> Tamtéž, s. 17.

<sup>50</sup> MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. *International and Comparative Law Review*, 2005, č. 14. s. 109-120.

<sup>51</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vydání. Praha: Leges, 2010. s. 80.

do vnitrostátního práva. Nejčastěji se k přenesení obsahu směrnice používá metoda transpozice (přenesení obsahu směrnice do vnitrostátního předpisu, nejčastěji v podobě zákona) či implementace (přenos do vnitrostátního práva a navíc faktické zajištění i jejího respektování).<sup>52</sup>

Vytvořit harmonizovaný systém práva v rámci EU je dán potřebou zajistit rovné a svobodné prostředí pro hospodářské subjekty vytvářející jednotný vnitřní trh EU. Vytvářené harmonizované právo v daňové oblasti napomáhá zmírňovat či úplně odstranit (ekonomické) překážky volného pohybu osob, zboží, kapitálu a služeb, čímž zvyšuje efektivitu jednotného vnitřního trhu a zvyšuje ekonomický růst jak EU, tak i jednotlivých členských států EU.<sup>53</sup> Harmonice je na úrovni primárního práva upravena v člancích 114 – 117 SFEU. Čl. 114 SFEU deklaruje obecné ustanovení o vnitřním trhu, rozhodování Rady kvalifikovanou většinou (oboje čl. 114 odst. 1) a výjimku z harmonizačních směrnic (čl. 11 odst. 4 a 5). V článku 114 odst. 2 SFEU je upraveno hlasování kvalifikovanou většinou v oblastech vnitřního trhu, z tohoto je však vyloučena oblast daní, jelikož rozhodování Rady v daňové oblasti je jednomyslné a je zakotveno v čl. 115 SFEU.

Harmonizaci lze rozdělit na pozitivní a negativní.<sup>54</sup> Pod pojmem pozitivní harmonizace se ukrývá sblížení národních daňových systémů jednotlivých členských států pomocí implementace právních aktů (zejména směrnic). K negativní harmonizaci dochází prostřednictvím činnosti Soudního dvora EU v oblasti daňové. SDEU má v posledních letech významnou pozici při dotváření evropského práva, ovšem v předkládané diplomové práci se autorka bude zabývat pouze harmonizací pozitivní.

## 2.1 Pozitiva a negativa daňové harmonizace

Daňová harmonizace je proces přiblížení a vzájemného přizpůsobení jednotlivých národních daňových soustav a jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.<sup>55</sup> Harmonizace je tedy jedním z nástrojů, jak bojovat proti daňové konkurenci. Ale stejně jako všechny ostatní procesy, které se uplatňují v rámci vnitřního trhu, tak i harmonizaci provází jak velká očekávání, tak i velké obavy. Pozitiva, nebo je možné říci i světlé stránky harmonizace daní, se projevují zejména v:

---

<sup>52</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vydání. Praha: Leges, 2010. s. 79.

<sup>53</sup> Tamtéž. s. 199-200.

<sup>54</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. s. 19.

<sup>55</sup> ŠINDELKA, Vladimír. *Daňová harmonizace* [online]. Finance.cz, 25. června 2001 [cit. 11. června 2015]. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>.

- a) sjednocení daní pro jejich efektivnější správu a účinnější kontrolu,
- b) vyšší transparentnost daní a z toho plynoucí menší možnosti poplatníků vyhnout se daňové povinnosti,
- c) zjednodušení administrativy daní.<sup>56</sup>

Za argumenty hovořící naopak v neprospěch daňové harmonizace se ukazují velké rozdíly mezi jednotlivými členskými státy v oblasti administrativy daní (příkladem může být efektivní výběr daní v Německu a liknavém výběru daní v Řecku). Navíc, ne v každém členském státě EU byla zavedena jednotná měna Euro, čímž může být omezena národní měnová politika členských států bez Eura, kterým zbudou jen omezené prostředky.<sup>57</sup> Mezi negativní stránky harmonizace je dále řazeno to, že:

- 1) harmonizace vede k vyšším daňovým sazbám – tam, kde není tlak z vlády při nastavování sazeb, zvolí se „pro jistotu“ sazba vyšší, než je nutná (např. bývalé sovětské státy mají obecně sazby daní nastaveny níže, než státy západní Evropy),
- 2) kvůli daňové harmonizaci roste ekonomika pomaleji – vysoké sazby odradí zahraniční investory a tím brání ekonomickému růstu,
- 3) harmonizace daní znamená určitou ztrátu národní suverenity – ze strany jednotlivých členských států je toto považováno za vůbec největší problém při harmonizaci daňových systémů. S tímto bodem souvisí i to, že se státy bojí, že díky harmonizaci daní ztratí fiskální autonomii a budou ohroženy jejich příjmy do státní pokladny.<sup>58</sup>

## 2.2 Harmonizace přímých daní

V současné době, je pro podnikající subjekty v EU domácím trhem jednotný trh všech 28 členských států, nikoli trh národní, tedy v našem případě trh český. Aby mohly subjekty využívat všech výhod jednotného trhu EU, musí být i u přímých daní, alespoň částečná, harmonizace.<sup>59</sup> Harmonizace přímých daní je obtížný proces, jednotlivé členské státy si nepřejí hlubší harmonizaci, jelikož ji berou jako zásah do své fiskální politiky. Další překážkou je i to, že každý členský stát EU má z minulosti trochu jinak nastavený sociální

<sup>56</sup> MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. *International and Comparative Law Review*, 2005, č. 14. s. 109-120.

<sup>57</sup> Tamtéž.

<sup>58</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. s. 29.

<sup>59</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 6. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

system, vybírá jiný počet daní, čímž je harmonizace přímých daní do budoucna obtížná. Harmonizace přímých daní je zakotvena v čl. 15 SFEU.

Ačkoliv mají členské státy stejné složení daní z příjmů (daň z osobních příjmů – v ČR DPFO; daň z korporací – v ČR DPPO), tak se velmi liší svými základy, odčitatelnými položkami atd. V 60. letech se Evropská komise rozhodla nejprve pro harmonizaci daní, u nichž byla částečná harmonizace podmínkou pro odstranění bariér fungování jednotného vnitřního trhu (konkrétně šlo o daň z korporací). Nejprve mělo dojít ke strukturální harmonizaci daní a posléze k harmonizaci daňových sazeb. Ve výsledku celá řada harmonizačních snah nebyla uskutečněna, jedním z faktorů bylo i to, že se rozhodnutí musela přijímat ve formě směrnic jednomyslně a velmi často docházelo k situaci, že jeden či dva státy zablokovaly harmonizační snahy pro všechny ostatní členské státy. Proto přibývalo případů tzv. negativní harmonizace, neboli harmonizace daňových systémů prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora, kdy ovšem rozsudky platily jen pro ten určitý stát, kterého se spor týkal, nikoli plošně pro všechny státy EU.<sup>60</sup> V současné době upravují oblast přímých daní zejména tyto zásadní legislativní akty:

- směrnice 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy (kodifikované znění),
- směrnice 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států,
- směrnice 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, ve znění předchozích směrnic,
- Arbitrážní konvence 90/436/EHS.

Je nutné poznamenat, že oproti počátečním snahám z 60. let se upustilo od harmonizace sazeb, ale je snaha pouze o sjednocení daňových základů, tedy o strukturální harmonizaci. Přímé daně jsou v harmonizaci oproti nepřímým daním poněkud pozadu, je to zejména z toho důvodu, že mandát daný orgánům EU pro harmonizaci přímých daní

---

<sup>60</sup> NERUDOVI, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 6. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdani-v-evropske-unii/>.

je jen obecný, zatímco při harmonizaci nepřímých daní musí být splněna podmínka ohledně jejich přímého vlivu na fungování či dotváření jednotného vnitřního trhu EU.<sup>61</sup>

### 2.3 Harmonizace nepřímých daní

Na samém počátku souvisela harmonizace nepřímých daní úzce s vnitřním trhem ES, neboť jeho vytvoření záviselo na odstranění obchodních bariér a odstranění celních hraničních kontrol. Nepřímé daně se promítají především do výsledné ceny zboží a služeb, které jsou základním kamenem jednotného vnitřního trhu EU. Harmonizace nepřímých daní je v primárním právu zakotvena zejména v čl. 113 SFEU:

*„Rada zvláštním legislativním postupem 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 a zabránění narušení hospodářské soutěže.“*

Článek jasně stanovuje jednomyslnost při přijímání právních aktů v oblasti nepřímých daní. Je to z toho důvodu, že kdyby byla pro přijímání legislativy v Radě používána kvalifikovaná většina, státy by mohly být „přinuceny“ skrze přehlasování ostatními státy zavést ve svých právních řádech daně a opatření, která pro ně nejsou přijatelná. Legislativa pro harmonizaci nepřímých daní je přijímána nejčastěji ve formě směrnic a to už od samého počátku v 60. letech minulého století. Základní dělení nepřímých daní:

- všeobecné daně nepřímé = DPH
- selektivní nepřímé daně (tzv. akcízy) = spotřební daně, energetické daně.<sup>62</sup>

Ze systému nepřímých daní je nejdůležitější daň z přidané hodnoty, jelikož ve srovnání s ostatními nepřímými daněmi má nejvyšší výnos. Na rozdíl od přímých daní, lze u nepřímých daní hovořit o úplné harmonizaci, nikoliv jen o unifikaci či společnou politiku EU v oblasti nepřímých daní. Konkrétně v ČR harmonizaci podléhají (plně) DPH a v menší míře i daně spotřební a daně energetické, někdy zvané též ekologické. Harmonizace nepřímých daní je v EU mnohem rychlejší a důslednější než harmonizace daní přímých. Hlavním důvodem je, že v primárním právu je pevně zakotvena a konkrétně vyjádřena harmonizace nepřímých daní v již zmiňovaném čl. 113 SFEU, oproti obecnější úpravě harmonizace přímých daní v čl. 115 SFEU.

<sup>61</sup> BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. s. 347.

<sup>62</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 135.

Doposud bylo přijato šest směrnic upravující harmonizaci v oblasti nepřímých daní, z nichž nejvýznamnější byla směrnice (šestá) č. 77/388/EEC, která je považována za základní směrnici, neboť stanovovala např. pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah nebo okruh subjektů. Cílem této směrnice bylo zejména harmonizovat rozdílné národní systémy v souladu s první a druhou směrnicí. O tom, že je tato směrnice opravdu základní, svědčí fakt, že do dnešního dne byla novelizována více jak dvacetkrát a pro větší přehlednost byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES.<sup>63</sup> Vedle této základní směrnice existují i další důležité legislativní akty pro nepřímé daně:

- nařízení Rady EU č. 904/2010 ze dne 7. 10. 2009 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty,
- směrnice 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu.

Na rozdíl od přímých daní, jejichž harmonizační vývoj stagnuje, tak harmonizace nepřímých daní je neustále na poli EU živě diskutována. Nepřímé daně jsou důležité pro fungování společného trhu a všichni jeho účastníci si přejí jeho hladké fungování, a proto se harmonizace nepřímých daní vyvíjí tak dynamicky a relativně ve vzájemné shodě.

---

<sup>63</sup>NERUDOVA, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 7. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

### 3 Harmonizace jednotlivých daní

#### 3.1 Harmonizace daně z přidané hodnoty

Od 1. května 2004 se ČR stala součástí EU a tím i subjektem evropského vnitřního trhu. Cílem harmonizace právních úprav DPH jednotlivých členských států s úpravou EU je dosažení takového společného systému DPH, který povede k neutralitě hospodářské soutěže tím, že stejné nebo podobné zboží a služby ponесou ve všech státech stejnou daňovou zátěž, bez ohledu na výrobní a distribuční řetězec. Systém DPH dosahuje největší jednoduchosti a neutrality právě proto, že je tato daň vybírána co nejvšeobecněji a její oblast působnosti pokrývá celý proces výroby i distribuce, jakožto i samotné poskytování služeb.<sup>64</sup>

U harmonizace nepřímých daní byla velkým problémem právě rozdílnost jednotlivých daní v jednotlivých členských státech, kvůli kterým bylo téměř nemožné srovnání a následné vypořádání daní při přechodu zboží přes hranice. Fungování jednotného vnitřního trhu je založeno na odstranění kontrol zboží na hranicích, což se v počátcích harmonizačního procesu u nepřímých daní ukázalo jako problém. Hlavním důvodem bylo, že ve všech členských státech tehdejších ES (vyjma Francie) existovaly daně z obratu (mnohostupňové kumulativní daně), které díky své složitosti a velkým rozdílům neumožňovaly srovnání a jednotné vypořádání na hraničních přechodech mezi státy.<sup>65</sup> Naproti tomu, ve Francii, jako jediné členské zemi ES, existovala už od roku 1954<sup>66</sup> daň z přidané hodnoty, která se stala základem a vzorem pro koncepci jednotné daně pro všechny členské státy EU. Za vzor byla převzata DPH, jelikož tato daň není závislá na délce výrobního procesu (na rozdíl od daně z obratu) a v každém výrobním stupni je státu odváděna stejně velká daň.<sup>67</sup> Převzetí tohoto vzoru provedla Evropská Komise skrze soustavu směrnic, na jejichž základě postupně docházelo k harmonizaci DPH. V současnosti již existuje celkem šest směrnic o sladění DPH v členských zemích. Tzv. První směrnice č. 67/227 zavedla ve všech členských státech DPH, čímž se nahradila dosavadní daň z obratu, zatímco tzv. Druhá směrnice č. 67/228 obsahovala definici předmětu daně, kdo je plátcem daně, určila místo plnění a obsahovala i možnost řady úlev pro malé podniky. Jelikož přechod na francouzský model zdanění byl pro některé členské státy EU rychlý a nebyly na něj připraveny, směrnice Třetí až Pátá posunovaly

---

<sup>64</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. Iuridicum Olomoucense, o.p.s., PF UPOL, 2011. s. 23.

<sup>65</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vydání. Praha: Leges, 2010. s. 252.

<sup>66</sup> Tamtéž. s. 253.

<sup>67</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014. s. 42.



zavedení DPH pro nepřipravené členské státy (Belgie, Itálie<sup>68</sup>) na pozdější datum. Nejvýznamnější směrnicí pro harmonizaci DPH se stala směrnice 77/388/EHS, tzv. Šestá směrnice, která byla tolikrát novelizovaná, že se stala nepřehlednou. Z tohoto důvodu byla s účinností od roku 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Tato směrnice obsahuje 15 hlav a 11 příloh a stanovuje podstatné náležitosti, především je vymezen předmět daně, sazba a základ daně, místo plnění, teritoriální působnost, osvobození od daně, odpočty atd. I tato směrnice byla již několikrát novelizována.<sup>69</sup>

DPH je v ČR od data vstupu do EU upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen DPHZ), který je zcela v souladu s předpisy EU. DPH byla v ČR zavedena až v roce 1993<sup>70</sup>, čímž nahradila daň z obratu.

DPHZ byl mnohokrát novelizován, k vůbec nejrozsáhlejším novelizacím došlo v roce 2009 zákonem č. 302/2008 Sb., obsahujícím 312 pozměňovacích bodů včetně evropské směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH.<sup>71</sup> Pro ČR byla proto Šestá směrnice Rady základním a nejdůležitějším předpisem, jelikož skrze tuto směrnici Rady mělo dojít k zavedení společného systému DPH. Směrnice 2006/112/ES nahradila Šestou směrnicí Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, která byla podkladem pro tvorbu DPHZ ke dni vstupu České republiky do EU (2004).<sup>72</sup> Prozatím poslední velká změna DPHZ proběhla k 1. lednu 2014, kdy byl DPHZ novelizován zákonem č. 502/2012 Sb., který obsahuje i legislativní změny pro rok 2016.

Přechodem na francouzský vzor DPH v 60. letech a sjednocením systému daně ve všech členských státech došlo ke strukturální harmonizaci, čímž se otevřel prostor k dalšímu kroku, a to harmonizaci sazeb DPH.

### 3.1.1 Harmonizace sazby a základu DPH

Poté, co se v celé EU zavedl unifikovaný systém DPH, vyvstal před EK nelehký úkol spočívající ve sjednocení nejen samotných sazeb DPH, ale i jejich počtu, který byl v každém členském státě jiný. Jednotlivé členské státy braly snahy o harmonizaci sazeb DPH jako

---

<sup>68</sup> NERUDOVI, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 7. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

<sup>69</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 145.

<sup>70</sup> Tamtéž, s. 191.

<sup>71</sup> BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání, Praha: C. H. Beck, 2012. s. 170.

<sup>72</sup> ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. Iuridicum Olomoucense, o.p.s., PF UPOL, 2011. s. 19.

zasahování do své národní suverenity a své fiskální politiky.<sup>73</sup> Ohledně harmonizace sazeb se vedly vášnivé diskuze a EK nakonec upustila z výše zmíněných důvodů od úplné harmonizace sazeb DPH, ale vydala se cestou daňových pásem se stanovenými minimálními sazbami pro základní a snížené sazby DPH. Největší diskuze se v EK vedla právě ohledně výše minimálních sazeb DPH. V roce 1989 navrhla EK sníženou sazbu ve výši 4 - 9 % pro tzv. základní životní potřeby (např. potraviny, vodu, léky, knihy, noviny, časopisy) a standardní sazbu ve výši 14 - 20 %.<sup>74</sup> Nově pak směrnice 92/77/EHS s účinností od 1. 1. 1993 zavedla minimální hranice daňových pásem: 15 % pro základní (standardní) sazbu a 5 % pro jednu, maximálně však dvě snížené sazby.<sup>75</sup> Tento systém je uplatňován i v současné době (2015):

- snížená sazba – pohybuje se v rozmezí 5 – 15 % a
- základní sazba – pohybuje se v rozmezí 15 - 25 %.

Díky směrnici 2010/88/EU, která novelizovala směrnici 2006/112/ES, musí být ve všech členských státech od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2015 dodržována základní sazba daně minimálně 15 %.

V ČR jsou nově s účinností od 1. 1. 2015 díky novelizaci DPHZ uplatňovány dvě snížené sazby - první ve výši 15 %<sup>76</sup> a druhá ve výši 10 %<sup>77</sup> (tzv. "super snížená sazba"). Základní sazba DPH v ČR činí 21 %.<sup>78</sup> Užívání dvou snížených sazeb DPH není v členských státech žádnou výjimkou, ČR se řadí v jejich užívání po bok např. Polska, Rakouska či Belgie.<sup>79</sup> Naopak, Dánsko používá pouze základní sazbu ve výši 25 %<sup>80</sup>, snížená sazba v této zemi na severu Evropy neexistuje.

### 3.2 Harmonizace spotřebních daní

Spotřební daně jsou zvláštním druhem nepřímých daní, někdy nazývané jako tzv. akcízy. Právní základ pro přijímání harmonizačních směrnic akcízů Radou najdeme v článku 99 Smlouvy o EHS. Akcízy zdaňují jen určitý specifický selektivní druh zboží

<sup>73</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 7. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

<sup>74</sup> Tamtéž.

<sup>75</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 144.

<sup>76</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, §47.

<sup>77</sup> Tamtéž.

<sup>78</sup> Tamtéž.

<sup>79</sup> *Sazby DPH v Evropě* [online]. 24. dubna 2015 [cit. 28. června 2015]. Dostupné na: <http://www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html>.

<sup>80</sup> *Tři sazby DPH? V Evropě žádná výjimka* [online]. Ceska televize.cz, 17. dubna 2014 [cit. 28. června 2015]. Dostupné na: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/270047-tri-sazby-dph-v-evrope-zadna-vyjimka/#>.

a plynou z nich obvykle velké finanční obnosy do státních pokladen států. Uvalování akcíků je zpravidla vládami odůvodňováno snahou o omezování škodlivosti výrobků, právě uvalením vysoké daně a tím zvýšení jejich ceny kvůli jejich škodlivosti ať už pro člověka, nebo pro životní prostředí, ve kterém žijeme.<sup>81</sup> Spotřebním daním podléhají výrobky jako např. minerální oleje, víno, pivo nebo tabák.

Akcíky existují v každém jednotlivém členském státu EU, liší se jen svou strukturou. Jelikož jsou akcíky poměrně stabilním příjmem do státního rozpočtu, státy jich hojně využívaly, což ovšem mělo za následek ztížení a omezení volného pohybu zboží uvnitř EU. Spory ohledně nadměrného používání akcíků končily u ESD, jelikož až do 90. let<sup>82</sup> neexistovaly právní akty, které by akcíky jednotně upravovaly. EK si byla vědoma, že je třeba zdaňování akcíků sjednotit z důvodu zlepšení vzájemného obchodu uvnitř EU i z důvodu jednotného výběru těchto daní, a tak mělo dojít nejprve k harmonizaci struktury akcíků a posléze i jejich sazeb.

EK chtěla, aby harmonizace proběhla co nejrychleji a bezproblémově, ovšem hned v počátcích procesu harmonizace se vyskytl opravdu zásadní problém, ohledně stanovení okruhu výrobků, které budou podléhat spotřebním daním. Každý z členských států EU měl svůj vlastní (širší či užší) seznam výrobků, které podléhaly akcíkům, a dosažení kompromisu bylo obtížné. Přes vášnivé diskuze, které akcíky ponechat a které zrušit, byla nakonec přijata směrnice č. 72/43/EHS, která stanovila povinnost pro členské státy přijmout akcíky, jejichž předmětem jsou minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno.<sup>83</sup> Co se týče principu zdaňování akcíků, byl zvolen princip zdaňování dle země určení, tedy že spotřební daň se platí až v zemi, kde došlo ke skutečné spotřebě výrobku. Tento princip zdaňování je totožný jako u DPH.

Přelomovým rokem pro harmonizaci akcíků byl rok 1993, kdy byl dokončen jednotný vnitřní trh a vstoupila v platnost směrnice 92/12/EHS.<sup>84</sup> Tato směrnice 92/12/EHS byla základní harmonizační směrnicí akcíků stanovující obecnou úpravu pro zboží podléhající spotřební dani, konkrétně pro alkohol, tabákové výrobky, elektřinu a energetické produkty. S účinností od 1. dubna 2010 byla nahrazena směrnicí Rady č. 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní.<sup>85</sup>

Mimo spotřebních daní uvedených v původní směrnicí 92/12/EHS, měly být všechny ostatní akcíky zrušeny, ovšem s účinností směrnice 2008/118/ES se situace změnila. Článek

---

<sup>81</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 179.

<sup>82</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vydání. Praha: Leges, 2010. s. 255.

<sup>83</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 180.

<sup>84</sup> Tamtéž.

<sup>85</sup> Tamtéž.

1 odst. 2 této směrnice stanovuje, že jednotlivé státy mohou vybírat i jiné spotřební daně za splnění určitých podmínek a státy tuto výjimku poměrně často uplatňují. Jako příklad je možno uvést Dánsko a Švédsko vybírající daň na hnojiva, daň z odpadků se uplatňuje v Dánsku a Finsku nebo například daň z obalů vybírané na Maltě, v Lotyšsku a v Itálii.<sup>86</sup>

### 3.2.1 Harmonizace sazeb a základů spotřebních daní

Směrnice 2008/118/ES odkazuje ve svém článku 1 odstavci 1 na další, tzv. „strukturální“ směrnice, upravující sazby jednotlivých akcízů:

- a) směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS - alkohol a alkoholické nápoje,
- b) směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES - tabákové výrobky,
- c) směrnice 2003/96/ES - energetické produkty a elektřina (viz kap. 3.3).

Zdanění spotřeby alkoholu a alkoholických výrobků je upraveno směrnicí 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů a platí dodnes v téměř nepozměněné podobě od data svého přijetí. Je to z toho důvodu, že každý členský stát EU má svůj „tradiční alkohol“ - jižní státy preferují víno, státy střední Evropy pivo.<sup>87</sup> Akcízy lihu jsou ve směrnici 92/83/EHS tradičně rozděleny na pivo, víno (tiché a šumivé), meziproducty, alkohol a ostatní alkoholické nápoje (tzv. fermentované nápoje). Sazby alkoholu a alkoholických nápojů stanovuje následující směrnice 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů. Sazby jsou uváděny jako minimální, tam kde je uvedena sazba nulová, je možnost si ji na národní úrovni upravit a stanovit ji vyšší. Nulová sazba je ve směrnici 92/84/EHS uvedena např. v čl. 5 u vína tichého i šumivého, avšak v ČR je dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění p. p. (dále jen ZSpD), dle § 96 uplatňována nulová sazba jen u vína tichého, víno šumivé má sazbu 2 340 Kč/hl.

Za základ pro výběr daně z lihu je považován objem čistého alkoholu, u vína a meziproductů je za základ daně považován objem alkoholu v konečném objemu a u piva je základem pro výpočet daně objemová koncentrace. Nejnižší sazbu u piva má Bulharsko (0,767 EUR) a nejvyšší má Finsko (29,90 EUR), následováno Švédskem (19,59 EUR); u vína tichého i šumivého má nejvyšší sazbu v celé EU-28 Irsko (z důvodu tradiční výroby skotské whisky).

<sup>86</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 184.

<sup>87</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 7. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

Z tabákových výrobků je nejvýznamnější daň z cigaret, u které se používá jedinečný způsob zdanění, který nenajdeme u žádného jiného akcízu. Jde o zdanění kombinované, zavedené dnes už neplatnou směrnicí 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, a spočívá v kombinaci jednotkové daně a procentní daně.<sup>88</sup> Na počátku harmonizace daně z cigaret se zdaňování pohybovalo v mezích 5 - 75 %, přičemž od r. 2014 činí toto rozpětí 7,5 - 76,5 %.<sup>89</sup> Nejvyšší sazba daně z cigaret je v současné době (2015) uplatňována v Řecku a to ve výši 68,75 %.

V současné době upravuje sazby tabákových výrobků směrnice 2011/64/EU, o sazbách spotřebních daní z tabákových výrobků, která nahradila kodifikovaným zněním předcházející směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS, 95/59/ES a 2010/12/EU. Zrušené směrnice 92/79/EHS (daň z cigaret) a 92/80/EHS (daň z tabákových výrobků odlišných od cigaret) původně stanovovaly ve dvou předpisech minimální sazby tabákových výrobků. V roce 2002 prošly směrnice novelizací z důvodu přetrvávajících rozdílů napříč státy EU a vedle daňového zatížení min. 57 % z ceny cigaret, byla přidána fixní cena 60 EUR na 1 000 kusů cigaret. V roce 2006 byla tato fixní cena navýšena na 64 EUR/10 000 kusů cigaret a v roce 2014 došlo ke zvýšení procentuální části z 57 % na 60 %.<sup>90</sup>

Zdanění minerálních olejů, nejvýnosnějších akcízu vůbec<sup>91</sup>, je upraveno ve směrnici 92/81/EHS, která obsahuje seznam minerálních olejů pod nomenklaturou Jednotného celního sazebníku. Například se mezi minerální oleje řadí nafta, zemní plyn, benzín a topné oleje. Směrnice podrobně popisuje výpočet daně u minerálních olejů, ale sazbami se zabývá až navazující směrnice č. 92/82/EHS.

### 3.3 Harmonizace energetických daní

EU stanovuje obecnou úpravu zdanění energetických produktů a elektřiny. Jde o systém minimálních sazeb stanovený EU ve směrnici 2003/96/EU. Tento systém minimálních sazeb stanovený EU byl dlouhou dobu omezen jen na minerální oleje (do roku 1992 upraveno směrnicí 92/81/EEC<sup>92</sup>), ale v roce 2003 byl rozšířen právě díky restrukturalizační směrnici i na uhlí, zemní plyn a elektřinu. Systém minimálních sazeb

<sup>88</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 189.

<sup>89</sup> Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřebních daně z tabákových výrobků. Článek 8.

<sup>90</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 194.

<sup>91</sup> Tamtéž. s. 186.

<sup>92</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 7. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

má za cíl zlepšit fungování vnitřního trhu snížením narušení hospodářské soutěže v oblasti minerálních olejů a dalších energetických produktů. Tento systém má vést i k účinnějšímu využívání energie s cílem snížit závislost na dovážených energetických produktech a omezit emise skleníkových plynů v souladu s protokolem z Kjóto. Také v zájmu ochrany životního prostředí opravňuje země EU udělovat daňové výhody podnikům, které přijímají zvláštní opatření pro snížení svých emisí.<sup>93</sup> Podle směrnice 2003/96/EU se energetické produkty i elektřina zdaňují jen v tom případě, že jsou používány jako pohonné hmoty či palivo.<sup>94</sup> Směrnice stanovuje i minimální sazby pro pohonné hmoty, paliva a elektřinu.

Dle evropského práva jsou mezi tzv. akcízy řazeny i energetické produkty a elektřina, ovšem v ČR jsou řazeny mezi nepřímé daně energetické, někdy zvané také ekologické. Ekologické daně v ČR v sobě zahrnují celkem tři předměty zdanění a to zemní plyn, pevná paliva a elektřinu. Právní úpravu ekologických daní nalezneme v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění p. p., konkrétně se jedná o část 45. (daň ze zemního plynu), 46. (daň z pevných paliv) a 47. (daň z elektřiny) tohoto zákona.

### 3.3.1 Harmonizace sazeb a základů energetických daní

Sazby energetických produktů a elektřiny jsou v současné době upraveny restrukturalizační směrnicí č. 2003/96/ES, jak již bylo řečeno v předcházející kapitole. Směrnice nahradila předcházející právní úpravu (směrnice 92/81/EHS a 92/82/EHS) a jejím hlavním přínosem je, že rozlišuje sazby energie a energetických produktů podle toho, k čemu jsou používány. Ve směrnici jsou sazby rozděleny podle toho, zda energie slouží pro obchodní účely, nebo je využívána jako palivo, či jako výrobek pro výrobu další elektrické energie.<sup>95</sup>

S přijetím směrnice se členské státy musely přizpůsobit nově nastaveným minimálním sazbám. Některé státy ovšem měly potíže při uplatňování nových minimálních úrovní zdanění a většina si vyjednala výjimku. Šlo o výjimky v podobě přechodných období, ve kterých si členské státy měly přizpůsobit národní legislativu po vzoru směrnice 2003/96/EU, ale po určitou dobu mohly používat i nadále (nižší) zdanění pro energii a energetické výrobky, než sazby stanovené ve směrnici (např. Španělsko, Rakousko i ČR).

---

<sup>93</sup> EUR-LEX. *Rámcem Společenství pro zdanění energetických produktů a elektřiny* [online]. 3. listopadu 2010 [cit. 9. července 2015]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV:l27019>.

<sup>94</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 7. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdani-v-evropske-unii/>.

<sup>95</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 187.

Směrnice byla přijímána v roce 2003, tedy v roce předcházejícím vstupu ČR do EU a ČR se podílela na jejím přijímání a vyjednala si výjimku, která je uvedena v čl. 18a odst. 3:

*„Česká republika může uplatňovat úplné nebo částečné osvobození od daně nebo snížené úrovně zdanění u elektřiny, pevných paliv a zemního plynu do 1. ledna 2008.“*

Na základě tohoto odkladu, byl v roce 2007 přijat zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění p. p., který v sobě obsahuje zapracované znění směrnice 2003/96/ES ve třech částech:

- část 45. – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
- část 46. – daň z pevných paliv,
- část 47. – daň z elektřiny.

### **3.4 Harmonizace daně z korporací (daně z příjmů PO)**

Mezi všemi členskými státy EU panovalo už v 60. letech minulého století obecné přesvědčení, že je třeba harmonizovat i přímé daně, aby byly odstraněny bariéry volného obchodu. Výhodou bylo, že ve všech státech (vyjma Itálie) byly zakotveny v daňové soustavě daň z příjmu korporací a daň z osobních příjmů, ovšem lišily se v konstrukci daňových základů, odčitatelných položkách či slevách na daních.<sup>96</sup> Jelikož byl zájem směřován zejména na odstranění bariér volného obchodu, zaměřila se EK na harmonizaci daně z korporací. Stejně jako u harmonizace nepřímých daní, plánovala EK i u daní přímých nejprve strukturální harmonizaci a teprve poté harmonizaci sazeb. Mezi přímé daně důchodového typu řadíme:

- daň ze zisků firem - korporátní daň (v ČR daň z příjmů PO),
- daň důchodová osobní (v ČR daň z příjmů FO).

EK se nedaří upravovat oblast přímých daní směrnici, proto přibývá tzv. negativní harmonizace, tedy upravování této oblasti rozsudky ESD.

Co se týče harmonizace důchodových daní, tak ze začátku kladly členské státy velký důraz na zamezení dvojího zdanění a omezení daňových úniků.<sup>97</sup> Za první krok harmonizace přímých daní je považováno přijetí pravidla tržního odstupu (tzv. Arm's-length Standart) v roce 1963, pomocí kterého se stanovily ceny transferů mezi spojenými subjekty (firmami) na základě cen transferů mezi nezávislými subjekty. Nicméně, správné a důsledné stanovení

---

<sup>96</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 6. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

<sup>97</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 74.

Arm's-length Standart cen zůstává i v současnosti mezi jednotlivými členskými státy nedořešeno. Proto je za zásadní zlom při harmonizaci přímých daní považováno přijetí směrnice č. 77/79/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní. Tato směrnice zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních s cílem zamezit daňovým únikům. Výměna informací, kterou stanovovala směrnice 77/79/EHS byla rozdělena na automatickou výměnu informací, výměnu informací na dožádání a na spontánní výměnu.<sup>98</sup> Od svého přijetí prošla směrnice 77/79/EHS několika zásadními novelizacemi, až byla od roku 2013 nahrazena novým legislativním aktem, a to směrnicí č. 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/79/EHS.

Nová legislativa stanovuje povinnost všech členských států EU vzájemně si automaticky vyměňovat dostupné informace o všech daních, na které se vztahuje působnost směrnice 2011/16/EU. Působnost směrnice je poněkud netradičně vymezena v čl. 2 odst. 1, kdy se tato směrnice vztahuje na veškeré daně (přímé i nepřímé) vybírané členskými státy, nicméně ve čl. 2 odst. 2 je stanoveno, že tato směrnice se nepoužije na DPH a cla ani na spotřební daně, na něž se vztahují jiné právní předpisy Unie o správní spolupráci mezi členskými státy. Ačkoliv směrnice stanovuje povinnost státům vzájemně se informovat o všech daních a představuje posun v harmonizaci daní, mnoha žádostem o informace není vyhověno, státy se odvolávají na čl. 17 téže směrnice, který ustanovuje výjimky a omezení z poskytování informací mezi členskými státy.

Daň ze zisků firem je upravena v současnosti směrnicemi 2009/133/ES („Směrnice o fúzích“) a 2003/48/ES („Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech“), které byly v původním znění přijaty v roce 1990, a v platnost vstoupily v roce 1993 v souvislosti s dokončením jednotného vnitřního trhu, s cílem odstranit překážky koncentrace kapitálu přes národní hranice a napomáhat konkurenceschopnosti firem v EU.<sup>99</sup>

Směrnice o fúzích v původním znění 90/434/EHS umožňovala podnikům restrukturalizaci v rámci EU bez ohledu na hranice států, zavedla jednotný systém zdanění fúzí/rozdělení podniků, kterým toto rozdělení/fúze přinesla. Cílem směrnice bylo zabránit zdanění zisku, který může při fúzi vzniknout z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou. Směrnice zavádí jednotný systém zdanění fúzí, který je v českém daňovém právu zakotven v § 23c zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

---

<sup>98</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 74.

<sup>99</sup> Tamtéž. s. 102.



ve znění p. p.<sup>100</sup> Smlouva o fúzích byla novelizována směrnicí 2005/19/EC, která definovala nový druh právních forem podniků – „evropská společnost“ a „evropská družstevní společnost“, a zakotvila institut částečného rozdělení (tzv. split-off), kdy společnost převede pobočku do již existujících či nově založených sesterských společností.<sup>101</sup> Zatím poslední novelizace proběhla v roce 2010 a to již zmiňovanou směrnicí 2009/133/EHS z roku 2010, která původní směrnicí 90/434/EHS zrušila.

Směrnice o mateřských a dceřiných společnostích je druhou významnou směrnicí upravující daň ze zisků korporací a v současnosti je upravena směrnicí Rady č. 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, která zrušila původní směrnicí č. 90/435/EEC. Původní směrnice upravovala systém zdanění skupin společností působící jak v národním měřítku, tak v rámci celé EU, s cílem zaručit, že členský stát mateřské společnosti 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.<sup>102</sup> V roce 2003 byla přijata novela v podobě směrnice 2003/123/ES, která opět zapracovala pojmy „evropská společnost“ a „evropská družstevní společnost“ a rozšířila působnost původního znění směrnice i na rozdělování zisků ze stálých provozoven a z provozoven v jiném státě, než ve kterém se nachází mateřská/dceřiná společnost.

Vedle těchto směrnic platí v EU i tzv. Arbitrážní konvence č. 90/436/EEC podepsána v roce 1990 s účinností od 1995.<sup>103</sup> Konvence stanovuje principy a metody k zabránění dvojímu zdanění v členských státech v případě, že daňová správa jednoho státu zahrne do zdanění i zisky z jiného státu, které už ovšem v daném státě byly zdaněny. Konvence stanovuje, že tomuto dvojímu zdanění jde předejít díky uzavření dohod mezi jednotlivými členskými státy o zamezení dvojího zdanění.<sup>104</sup> Konvence je obnovována každých pět a platí i pro rok 2015.

---

<sup>100</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 6. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

<sup>101</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 102-103.

<sup>102</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 6. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

<sup>103</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 81.

<sup>104</sup> NERUDOVA, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 6. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

### 3.5 Harmonizace daně z osobních příjmů (daň z příjmů FO)

Daň z osobních příjmů se týká výhradně fyzických osob. Na evropské úrovni je tato daň upravena směrnicí Rady 2003/48/ES ze dne 3. 6. 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, přijatou v rámci daňového balíčku.<sup>105</sup> Účelem směrnice dle článku 1 je umožnit, aby příjmy z úspor v podobě úrokových plateb vyplacených v jednom členském státě jejich skutečným vlastníkům – FO majících bydliště pro daňové účely v jiném členském státě – podléhaly účinnému zdanění v souladu s právními předpisy uvedeného jiného členského státu. Působnost směrnice se vztahuje na platbu úrokového charakteru (vklady, dluhopisy, cenné papíry, investice), ale nevztahuje na zdanění důchodů a pojistného plnění (tzv. dividendy).<sup>106</sup> Dle směrnice má platební zprostředkovatel (např. banka) povinnost oznámit příjem z úspor FO místně příslušnému správci daně. Kromě toho platí obecná informační povinnost pro příslušné orgány členských států, aby účinněji docházelo k zamezování krácení daní z úrokových příjmů.

V roce 2014 proběhla novelizace v podobě směrnice č. 2014/48/EU, kterou mají členské státy povinnost provést do konce roku 2015. Novelizace posiluje a zlepšuje pravidla pro výměnu informací k zamezení krácení daní, rozšiřuje oblast působnosti směrnice i na další finanční produkty (např. životní pojištění) doposud ve směrnici neuvedené nebo posiluje pravidla k zamezení obcházení směrnice.<sup>107</sup>

### 3.6 Harmonizace ostatních přímých daní

Pod pojmem ostatní přímé daně jsou skryty majetkové přímé daně, tedy například v ČR používaná daň z převodu nemovitostí, daň dědická, daň darovací a silniční daň. Oblast přímých majetkových daní v podstatě harmonizovat nelze, z důvodu velké rozdílnosti a rozmanitosti struktury majetkových daní v jednotlivých členských státech EU. Pro představu autorka práce vytvořila tabulku (viz níže) s přehledem ostatních přímých daní vybíraných v jednotlivých členských státech EU.

Jak vyplývá z tabulky, nejvíce rozšířenými majetkovými daněmi v členských státech jsou daň dědická, daň darovací a z nemovitosti, ale ani jedna z majetkových přímých daní se nepoužívá ve všech členských státech. Vedle toho, že každý členský stát má jinou strukturu

<sup>105</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. s. 111.

<sup>106</sup> EUR-LEX. *Zdanění příjmů z úspor* [online]. 25. ledna 2015 [cit. 9. července 2015]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV:l31050>.

<sup>107</sup> Tamtéž.

daňové soustavy, tak u daní, které jsou v členských státech stejné, panuje velká rozdílnost ve zdanění, osvobození od daně, základu a sazby daně.

EU-28/přímé daně v EU-28	Daň z příjmů z nemovitostí	Daň dědická	Daň darovací	Daň z nemovitostí	Daň z převodu nemovitostí	Daň silniční	Daň v případě úmrtí	Daň z pozemků	Daň z čistého bohatství	Daň z nemovitého majetku	Daň z rekreačních objektů	Daň z majetku	Daň z nabytí nemovitých věcí	Daň z luxusu
Belgie	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-
Bulharsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
ČR	-	-	-	X	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-
Dánsko	-	-	X	X	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
Estonsko	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-
Finsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Francie	-	X	X	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-
Chorvatsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-
Irsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Itálie	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Kypr	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Litva	-	X	X	-	-	-	-	X	-	X	-	-	-	-
Lotyšsko	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Lucembursko	-	X	X	X	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-
Maďarsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Malta	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Německo	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Nizozemsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Polsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Portugalsko	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Rakousko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Rumunsko	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Řecko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X
Slovensko	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Slovinsko	-	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-
Španělsko	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Švédsko	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
V. Británie	-	X	X	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Zdroj: Vlastní práce autorky.

Vysvětlivka: Značka X znamená, že je daň vybírána v příslušném státě.

## 4 Harmonizace správy daní

I přesto, že neexistuje žádná „celoevropská daň“, výběr daní je pro rozpočet EU významným příjmem – za rok 2013 byl celkový výnos z daní v EU-28 celkem 39,8 % HDP.<sup>108</sup> Díky těmto značným příjmům do celoevropského rozpočtu bylo třeba sjednotit i výběr těchto daní. Existence 28 odlišných daňových systémů v členských státech EU však značně ztížila proces harmonizace správy daní.

S postupujícím prohlubováním daňové harmonizace a fungováním jednotného vnitřního trhu bylo třeba zajistit i jednotný postup při výběru daní. Zejména bylo nutné, aby přestalo docházet ke stále častějšímu krácení daní v rámci celní unie. S dokončeným jednotným vnitřním trhem přesáhly daňové podvody hranice členských států a bylo zapotřebí, aby všechny členské státy spojily své síly v boji proti podvodům a vzájemně spolupracovaly. Daňové úniky bylo nutné eliminovat, jelikož odporují myšlence jednotného trhu, подрývají jeho hladké fungování a deformují hospodářskou soutěž, proto se EU rozhodla vytvořit pravidla na nadnárodní úrovni, na jejichž základě by si správní orgány členských států EU poskytovaly vzájemnou pomoc, spolupracovaly a předcházely tak daňovým podvodům.<sup>109</sup>

Právní úprava o potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem byla přijata již v roce 1975<sup>110</sup>, ale ustanovení o vzájemné spolupráci daňových správ v rámci EU je od roku 1977 upraveno směrnicí č. 77/799/EHS, která se týkala daňové správy pouze přímých daní. Ve směrnici byly zakotveny způsoby výměny informací (výměna na dožádání, automatická výměna údajů a spontánní výměna údajů), lhůta na poskytnutí údajů a v článku 6 zakotvena spolupráce úředníků zúčastněného státu. Poskytnutí informace musí být co nejrychlejší, poskytnuta jen příslušným pověřeným osobám a orgánům, ale může být i odmítnuto v případech pokud by poskytnutí informace mohlo prozradit obchodní, průmyslové či profesní tajemství, případně pokud si dožadující stát může informace obstarat sám. Směrnice doplňovala bilaterální smlouvy dříve uzavřené mezi státy o vzájemné spolupráci v daňové oblasti. Směrnice 77/799/EHS byla zrušena a nahrazena novou směrnicí.

Aktuálně (2015) upravují spolupráci v oblasti správy daní tyto evropské právní předpisy:

---

<sup>108</sup> European Commission, *Taxation trends in the European union*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014.

<sup>109</sup> NERUDOVA Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 159.

<sup>110</sup> Usnesení Rady ze dne 10. února 1975 o opatřeních Společenství k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem.

- A. DPH - nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty,
- B. spotřební daně – nařízení Rady (EU) č. 389/2012 ze dne 2. května 2012 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní,
- C. přímé zdanění – směrnice č. 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS.

Nařízení Rady č. 904/2010 upravuje administrativní spolupráci v oblasti DPH, dle čl. 1 stanovuje pravidla a postupy umožňující příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu informací k lepšímu vyměřování DPH, správnému uplatňování DPH a efektivnějšímu boji proti podvodům souvisejícím s DPH. Výměna informací probíhá elektronicky skrze společnou platformu CCN (společné komunikační síť, Common Communication Network) a CSI (společném systémovém rozhraní, Common System), kterou vyvinula Unie k zajištění všech přenosů dat elektronickými prostředky mezi příslušnými orgány v oblasti cel a daní (čl. 2 odst. 1 písm. q)). Tyto sítě CCN a CSI jsou používány také u spotřebních daní. Vedle toho je používána mezi EU-28 i síť EUROFISC, do které jsou zanášeny informace pro rychlý zásah v boji proti podvodům v oblasti DPH.<sup>111</sup>

V oblasti spotřebních daní je stěžejní administrativní právní úpravou nařízení Rady č. 389/2012, které nahradilo původní nařízení č. 2073/2004 stanovující pravidla pro výměnu informací mezi členskými státy navzájem, správní spolupráci mezi státy a přímý kontakt mezi členskými státy v rámci boje proti podvodům. Každý členský stát musí, dle čl. 4 tohoto nařízení, zřídit ústřední kontaktní orgány pro spotřební daně (v ČR zajišťuje Generální ředitelství cel) a přenést na něj odpovědnost za kontakty navázané s ostatními členskými státy při spolupráci v oblasti spotřebních daní. Nařízení obsahuje i ustanovení upravující vztahy se třetími zeměmi o vzájemné výměně informací.

Výše zmiňovaná směrnice č. 77/799/EHS byla několikrát novelizována a v roce 2011 byla nahrazena novou směrnicí č. 2011/16/EU, která je více propracovaná a vztahuje se na veškeré daně vybírané v členských státech, vyjma DPH, spotřebních daní a cla. Účelem nové právní úpravy je dle čl. 1 směrnice stanovit pravidla a postupy, na jejichž základě členské státy vzájemně spolupracují za účelem výměny informací, u nichž lze předpokládat význam pro správu a vymáhání domácích právních předpisů týkajících se daní a výměnu informací elektronickými prostředky. Kromě výměny informací na žádost a automatické výměny informací od r. 2014, zavádí směrnice nově i zpětnou vazbu a sdílení osvědčených

---

<sup>111</sup> Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, kapitola X, čl. 33

postupů a zkušeností, na jejichž základě pak členské státy mohou s EK vypracovat obecné pokyny ke kterémukoliv aspektu v dané oblasti správy daně.<sup>112</sup> Na rozdíl od původní úpravy, směrnice č. 2011/16/EU pamatuje i na výměnu informací se třetími zeměmi.

V případě, že z informací poskytovaných si mezi státy navzájem vyplyne, že dochází k daňovým podvodům, předávají se informace evropské policejní agentuře EUROPOL, která má za úkol udržovat EU bezpečnou a to prostřednictvím boje proti závažné mezinárodní trestné činnosti a terorismu, kam spadají i daňové podvody. V rámci vyšetřování podvodů se ustanovují týmy složené z příslušníků policejních sborů vybraných členských států EU, které mají na starosti konkrétní trestnou činnost.<sup>113</sup> V březnu tohoto roku slavil EUROPOL úspěch, když rozbil mezinárodní gang podvodníků s DPH. Zjistilo se, že společnost si nechávala proplácet vysoké DPH a způsobila tak škodu za 150 milionů eur v několika státech EU (Německu, Polsku, ČR, Nizozemsku). Jen v ČR byla způsobena škoda za 274 milionů Kč.<sup>114</sup>

#### 4.1 Správa jednotlivých daní v ČR

Správa daní je v každém členském státě EU svěřena příslušným orgánům, které k tomu mají zmocnění dle příslušných právních předpisů. V ČR je správa daní subsidiárně upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., který dle § 1 upravuje postup správců daní, kteří mají povinnost postupovat při správě daní v souladu se zákony a jinými právními předpisy (§5). Správa daní je uvedena v jednotlivých právních předpisech, nejčastěji zákonech, upravující jednotlivé daně vybírané na území ČR. Všechny právní předpisy týkající se daní jsou zcela v souladu s právními předpisy EU.

V ČR je správa daní rozdělena mezi dvě příslušná tělesa a to Celní správu České republiky, konkrétně místně příslušný celní úřad, a finanční správu, která správu daní vykonává prostřednictvím místně příslušných finančních úřadů a jejich územních pracovišť. Dle § 8 odst. 2 písm. a) zákona č. 107/2012 Sb., o celní správě České republiky, ve znění p. p., je celní úřad obecným správcem daně podle správního řádu a vykonává správu placení peněžitých plnění v rámci dělené správy, která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů

---

<sup>112</sup> NERUDOVA Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 162.

<sup>113</sup> Evropská policejní agentura Europol. [online]. [cit. 28. srpna 2015]. Dostupné na: <https://www.europol.europa.eu/content/page/about-us>.

<sup>114</sup> *Mezinárodní síť podvodníků s DPH připravila Česko o 274 miliónů*. [online]. Novinky.cz, 3. března 2015 [cit. 28. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.novinky.cz/zahranicni/evropa/363220-mezinarodni-sit-podvodniku-s-dph-pripravila-cesko-o-274-milionu.html>.

nebo rozpočtů územních samosprávných celků. Jak finanční úřady, tak celní úřady jsou odpovědné Ministerstvu financí ČR, které je nejvyšším orgánem dohlížejícím na výběr daní na území ČR.

V současnosti je správa DPH rozdělena mezi celní a finanční úřady. Dle § 4 odst. 1 písm. e) DPHZ je správcem DPH obecně finanční úřad, ovšem ve věci povolení k prodeji za ceny bez daně a při dovozu zboží je příslušným správcem DPH celní úřad. Výjimky při dovozu zboží, kdy celní úřad není správcem daně, jsou vyjmenovány v § 23 odst. 3 až 5 DPHZ. Obecně lze říci, že správcem daně je finanční úřad, ale pro dovoz zboží neplátcem daně je správcem DPH příslušný celní úřad.<sup>115</sup>

Co se týče správy spotřebních daní, jsou jejich správcem výhradně celní orgány a to na základě zákonné právní úpravy vycházející ze ZSpD, ve znění pozdějších předpisů, v § 1 odst. 3 písm. a). Nedílnou součástí struktury celních orgánů jsou celně technické laboratoře, které jsou důležitým prvkem při výkonu celní správy u daní spotřebních. Celně technická laboratoř v Praze je centrální laboratoř se špičkovým vybavením a plně odborným personálem, který najdeme i ve všech ostatních, tzv. oblastních celních laboratořích Ústí nad Labem, Hradec Králové, Olomouc, Ostrava.<sup>116</sup> Celní technické laboratoře hrají důležitou roli v mezinárodní spolupráci, jakožto poskytovatelé kvalifikovaných služeb, ale i jako školicí střediska pro celní správy s nižšími úrovněmi celních technických laboratořích jiných členských států.<sup>117</sup>

Správou ekologických daní jsou pověřeny taktéž celní orgány dle čl. 1 odst. 2 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSVR). Jednou z povinností celních úřadů plynoucí ze ZSVR je povinnost zveřejnit na svých úředních deskách, pro každý typ ekologické daně zvlášť, seznam plátců daně, konečných spotřebitelů, kteří jsou držiteli povolení k nabytí plynu, elektřiny nebo pevného paliva osvobozeného od daně a držitelů povolení k nabytí plynu, elektřiny nebo pevného paliva bez daně. Celní úřady taktéž vydávají dva typy povolení. Jedním z nich je povolení k nabytí osvobozených energetických produktů a lze jej získat rozhodnutím celního úřadu po přezkoumání podaného návrhu na jeho vydání. Stejně tak je tomu i v případě povolení

---

<sup>115</sup> Portál celní a finanční správy [online]. [cit. 12. srpna 2015]. Dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>.

<sup>116</sup> Portál Celní správy České republiky [online]. [cit. 12. srpna 2015]. Dostupné na: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/nase-ukoly/Stranky/celne-technicke-laboratore.aspx>.

<sup>117</sup> KÁRNÍK, Miroslav. *Clo a celní politika od A do Z*. 1. vydání. ANAG, 2012. s. 127.

k nabytí energetických produktů bez daně. FO nebo PO, která není držitelem povolení, nesmí být energetické produkty bez daně či produkty osvobozené od daně dodány.<sup>118</sup>

Finanční úřady jsou správci daní pro všechny přímé daně, tedy pro daň silniční, daně z nabytí nemovitých věcí, daní z příjmů a pro daň z nemovitých věcí. U daně z příjmů FO je příslušný finanční úřad podle místa bydliště FO, u daní z příjmů PO je příslušný finanční úřad dle sídla PO. Finanční úřad příslušný pro výběr daně z nemovitých věcí dle území kraje, kde se nemovitost nachází.

Finančních úřadů je celkem 14, jsou zřízeny v každém vyšším územním samosprávném celku (kraji), které zřizují územní pracoviště v jednotlivých okresech.<sup>119</sup> Finanční úřady vybírají peněžité částky na základě předložených daňových tiskopisů (daňových přiznání neboli daňových tvrzení). Finanční úřady jsou odpovědné Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem v Brně, které je odpovědné Generálnímu finančnímu ředitelství. Generální finanční ředitelství sídlí v hlavním městě Praze a je odpovědné Ministerstvu financí České republiky.<sup>120</sup>

Územních pracovišť finančního úřadu je na území ČR celkem 405.<sup>121</sup> Velikost jednotlivých úřadů se liší. V červenci roku 2015 Generální finanční ředitelství oznámilo, že má v plánu zrušit neefektivní územní pracoviště finančního úřadu.<sup>122</sup> Bylo vytipováno celkem 23 územních pracovišť „vesnického“ charakteru, tedy finanční úřady s maximálně 11 zaměstnanci (např. Pacov, Konice, Vodňany).<sup>123</sup> Podle finanční správy jsou takovéto malé úřady neefektivní a prostředky na jejich provoz a platy zaměstnanců jsou zbytečně nákladné. Zrušením těchto územních pracovišť si Generální finanční ředitelství slibuje uspořit až 10 milionů Kč na provozu. Návrh finanční správy na zrušení územních pracovišť silně kritizovali parlamentní výbor pro územní rozvoj, veřejnou správu a životní prostředí, starostové obcí, jichž se rušení úřadů týká i poslanci včetně premiéra Bohuslava Sobotky.<sup>124</sup>

<sup>118</sup> Portál Celní správy České republiky [online]. [cit. 12. srpna 2015]. Dostupné na <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Stranky/default.aspx>.

<sup>119</sup> Státní správa ČR [online]. [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.statnisprava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0246>.

<sup>120</sup> Finanční správa ČR. [online]. [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/kontakty/generalni-financni-reditelstvi>

<sup>121</sup> Databáze finančních úřadů [online]. Businesscenter.cz, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na: <http://business.center.cz/business/urady/fu/fudb.aspx>.

<sup>122</sup> PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa optimalizuje počet územních pracovišť finančních úřadů a provozování hotovostních pokladen* [online]. Finanční správa ČR, 21. července 2015, [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/financni-sprava-optimalizuje-pocet-uzemnich-pracovist-financnich-uradu-a-provozovani-hotovostnich-pokladen-6270>.

<sup>123</sup> Tamtéž.

<sup>124</sup> MASOPUSTOVÁ, Věra. *Senátní výbor razantně odmítl rušení 23 malých finančních úřadů* [online]. Český rozhlas, 11. srpna 2015, [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: [http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/\\_zprava/plan-financni-spravy-zrusit-23-pobocek-financnich-uradu-projednaji-senatori--1521122](http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/plan-financni-spravy-zrusit-23-pobocek-financnich-uradu-projednaji-senatori--1521122).



Proto Generální finanční ředitelství nakonec svůj plán na zrušení přehodnotilo - pobočky se rušit nebudou, ovšem zkrátí se úřední hodiny (dotčené územní pracoviště finančního úřadu bude zajišťovat služby pouze v pondělí a středu po celý rok) a budou tam zaměstnaní jen dva pracovníci, ostatní zaměstnanci budou přesunuti na jiné vyšší územní pracoviště.<sup>125</sup>

Celní úřady mají podobnou strukturu jako finanční úřad. Celních úřadů je celkem 15, jsou zřízeny ve všech krajích ČR a speciální celní úřad se nachází na letišti Václava Havla v Praze pod názvem Celní úřad Praha Ruzyně.<sup>126</sup> Stejně jako v případě finančního úřadu i celní úřady si zřizují svá územní pracoviště dle potřeby. Celní úřady jsou odpovědné Generálnímu ředitelství cel se sídlem v Praze.

---

<sup>125</sup> *Finanční úřady v malých obcích se rušit nebudou, shodla se koalice.* [online]. E15.cz, 26. srpna 2015, [cit. 27. srpna 2015]. Dostupné na: <http://zpravy.e15.cz/domaci/udalosti/financni-urady-v-malych-obcich-se-rusit-nebudou-shodla-se-koalice-1221928>.

<sup>126</sup> *Výčet celních úřadů.* Státní správa ČR [online]. [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.statnisprava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0248>.

## 5 Harmonizace – je nezbytné pokračování harmonizace v EU?

Evropská unie je živý, neustále se vyvíjející organismus. Každý den je přijímána nová legislativa, každý den je rozhodováno o dalším směřování EU, orgány EU reagují na dění ve světě a zaujímají k tomu stanoviska. Členské státy EU ze svého členství čerpají značné výhody, nejvýznamnější jsou určitě čtyři svobody v rámci vnitřního trhu. Tyto výhody jsou velkým lákadlem nejen pro sousedské a kandidátské země EU. Kandidátské země jsou si vědomy výhod, které jim ze členství v EU plynou, ať už jde o výhody ekonomické, politické či bezpečnostní. S vnitřním trhem a volným pohybem zboží souvisí cla a daně a jak již bylo řečeno výše, oblast daní je sférou, ve které si členské státy chtějí zachovat svou suverenitu a jen nerady se jí vzdávají, ačkoliv jsou si vědomy, že pro bezproblémové fungování jednotného vnitřního trhu je to nezbytné.

Daňová harmonizace v EU musí i v současnosti probíhat na základě jednomyslného rozhodování všech členských států, bude proto i nadále velmi obtížná. Každý členský stát považuje oblast daní za své „výsostné území“ a chce si o daních rozhodovat samo, ovšem zároveň si státy uvědomují, že bez daňové harmonizace nebude fungovat vnitřní trh a ekonomika uvnitř EU-28 bude stagnovat.

EU ovšem není separované společenství, tak jako všechny jiné mezinárodní organizace existuje v globálním světě a i EU musí reagovat na dění ve světě a přizpůsobovat se vzniklým situacím a problémům. Globalizace má ovšem za následek dramatický nárůst přeshraniční transakční aktivity a vyzývá tak k přeměně daňové problematiky z příležitostné mezinárodní otázky na globální otázku. To ovšem nepůjde bez mnohostranné spolupráce, která by vyřešila tyto daňové problémy spojené s přechodem čím dál více zboží a služeb v rámci trhu EU, ale i za hranice EU.<sup>127</sup>

Jestli je možné další prohlubování harmonizace daní ukáže jen čas. V nejbližší době však její další prohlubování není na pořadu jednání institucí EU. V současnosti bylo dosaženo nejvyšší možné harmonizace, státy nejsou ochotné vzdát se svých výsostných práv ve fiskální oblasti. Je to pro ně nevýhodné jak ekonomicky, tak politicky. Z ekonomického hlediska vnitřní trh funguje dobře, nastavená pravidla se mění jen v případě, že je nutné zareagovat na současnou ekonomickou situaci, případně pokud je ohrožen bezproblémový chod trhu kvůli daňovým podvodům. Z politického hlediska jde o fakt, že daně jsou obecně nepopulární

---

<sup>127</sup> GILLEARD, Matthew. World Tax Authority: Taking harmonisation to the next level. *International tax review*. 29. srpna 2014 [cit. 27. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3375261/World-Tax-Authority-Taking-harmonisation-to-the-next-level.html>.

a pokud by došlo k harmonizaci další daně, pro některý členský stát by to znamenalo zvednout daňové sazby, což se občanům nebude líbit a svou nelibost ukáží vládě v dalších „domácích“ volbách.

## **5.1 Je možná harmonizace dalších daní v členských státech EU?**

Daňová soustava jednotlivých členských států EU je velmi roztržštěná, zejména co se týče přímých daní. Každý stát má svoji daňovou tradici a nechce se jí vzdát. Daňová soustava přímých daní je odlišná co se týče základů daně či způsob výběru daní. Je velmi obtížné najít kompatibilitu a harmonii mezi vnitrostátními fiskálními politikami členských států, tak, aby se odstranily překážky k dosažení cílů EU a zároveň zajistily dostatek finančních prostředků jak pro členské státy, tak i pro rozpočet EU. Proto EU při snaze harmonizovat vnitrostátní daňové systémy EU se zaměřila na důležité daně jako DPH či spotřebních daně. U přímých daní je tento úkol značně obtížnější, jelikož spektrum vybíraných přímých daní v jednotlivých státech je velmi pestré a žádný ze států se své vybírané daně nehodlá vzdát

EU by ráda zavedla evropské daně společné všem státům, jejichž výnos by byl čistým příjmem do rozpočtu EU, ovšem tento smělý plán nebude s největší pravděpodobností realizován, jelikož členské státy se nevzdají svých fiskálních politik. Vedle fiskálních zájmů jednotlivých členských států, je tu i již zmíněná obecná nelibost občanů EU platit jakékoliv daně, natož daně evropské. EU je pro řadového občana velmi vzdálená jeho běžnému každodennímu životu. Většina obyvatel EU se necítí být jejím občanem, ale občanem konkrétního členského státu EU. Pro většinu obyvatel je EU něco abstraktního, něco co se ho netýká a vnímá EU spíše jako negativního nařizovatele „nesmyslných“ předpisů. Vedle toho je tu i politický rozměr, pokud by vlády v členských zemích zavedly evropské daně, občanům by se tento krok nelíbil a v dalších volbách by volili někoho jiného, než právě vládnoucí politické strany.

## **5.2 Harmonizace – jsou nutné další změny v daních v České republice?**

Po vstupu ČR do EU v roce 2004 jsou všechny legislativní předpisy v souladu s právem EU, tedy i legislativní předpisy týkající se daňové oblasti. ČR má v rámci EU postavení nevýrazného členského státu, řadí se k neutrálním státům, které si uvědomují

výhody členství v takto ohromném kolosu a snaží se získat pro sebe co nejvíce výhod, aniž by na sebe upozorňovala či vytvářela neshody a problémy.

Daňový systém ČR historicky vychází z daňového systému používaného v německých zemích. Německo patří mezi státy s nejlepším výběrem daní v rámci EU a ČR si také nevede špatně. Ovšem co se týče prosazování zájmů ČR na půdě EU, tak se ČR řadí k postkomunistickým státům, které z rozpočtu EU více peněz dostávají, než dávají. Je to možná i jeden z důvodů, proč ČR není slyšet na jednáních - nechce přijít o štedré dotace a jiné finanční příspěvky z EU. Při přijímání legislativy z oblasti daní si ČR víceméně nenárokuje žádné výjimky a většinou se nechává „táhnout“ silnějšími státy. Mimo jiné, v době, kdy se ČR stala členem EU, tak se EU zařekla, že už se nebudou povolovat další výjimky v oblasti daní.

Česká daňová legislativa je plně v souladu s evropskými předpisy. Ovšem jeden z jejích velkých problémů v této oblasti je, že se až příliš často mění její znění. V podstatě s každou novou ustanovenou vládou se mění znění zákonů, obzvláště to platí u daní z příjmů. České politické prostředí je velice nestabilní, předčasné volby nejsou pro naši zemi nic neobvyklého. Ve volebních programech politických stran se často objevuje snižování daní, jako jedno z lákadel pro českého voliče, který na to většinou slyší. Pokud strana s takovým programem vyhraje, zasadí se o změnu legislativy, která ovšem v mnoha případech neznamená slibované zlepšení v daňové oblasti.

Další výtka je směřována k chaotickému rozmístění daňových ustanovení. Existuje daňový řád, jakožto obecná úprava ke speciálním zákonům upravující jednotlivé daně (např. zákon o dani z přidané hodnoty). Vedle toho ale například úprava ekologických daní, je jen „přílepem“ v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění p. p. Úprava ekologických daní by měla být ve formě samostatného zákona, ne jen volně přilepena k jinému zákonu. Když mohou mít ostatní daně, které jsou harmonizovány, své vlastní zákonné úpravy, mělo by to být umožněno všem daním bez rozdílu.

## Závěr

EU je institucí *sui generis* a uvědomuje si své významné postavení v globálním světě. EU se snaží dosahovat svých cílů nejrůznějšími prostředky, na což jsou vynakládány podstatné finanční prostředky. Jedním z příjmů do rozpočtu EU jsou i výnosy z daní vybírané jednotlivými státy a odváděné do rozpočtu EU. Daňová politika EU je velmi komplikovaná, jelikož veškerá rozhodnutí přijatá příslušnými orgány EU v oblasti daní musí být jednomyslná, tudíž daňová politika EU, potažmo harmonizace daní v EU je jedním velkým kompromisem všech 28 států. Daňová jednání na úrovni EU jsou vždy velmi ostrá a vášnivá, jelikož státy se nechtějí vzdát své daňové suverenity.

Daňový systém každého samostatného členského státu EU je jiný, vychází z jiných historických tradic. Je velmi těžkým úkolem vytvořit systém, který by sjednotil všechny daňové systémy a přitom zohlednil rozdíly, charakteristické pro daný stát. Daňová politika EU má dva aspekty – přímé daně (konkrétně daně z příjmů) a nepřímé daně (DPH, akcízy). Harmonizace daní je velmi úzce spojena s vnitřním trhem EU, kdy právě odstranění bariér obchodu v podobě státních hranic uvnitř EU dala prostor pro daňové úniky. Jedním z cílů daňové harmonizace je zmírnit, nejlépe však úplně eliminovat, daňové úniky a zabezpečit, aby zboží v rámci EU bylo správně zdaněno a daně odvedeny do rozpočtu příslušné země. Harmonizace nepřímých daní dosáhla velkých úspěchů při harmonizaci DPH a akcízy, které jsou nejvýznamnějšími příjmy do celoevropského rozpočtu. Oblast přímých daní je zaměřena na harmonizaci daní z příjmů a v dohledné době není velmi pravděpodobné, že by došlo k nějakému posunu v této oblasti. Jak bylo řečeno, členské státy si velmi žárlivě střeží svůj přínos do státních rozpočtů a nechtějí, aby EU zasahovala hlouběji do jejich fiskálních politik.

Důležitou součástí harmonizace daní je jejich správa, která by měla být v rámci EU jednotná. Členské státy mají povinnost si vzájemně pomáhat a informovat se. Výměna informací je významným aspektem v boji proti podvodům, dvojímu zdanění či daňovým únikům. Členské státy si uvědomují, že se zrušením státních hranic je prostor pro podvody mnohem širší a podvodníci vynalézavější, proto je nutné v této oblasti neustále novelizovat příslušnou evropskou legislativu.

Jak je vidět z textu výše, daňová politika EU a daňová harmonizace jsou velmi citlivé oblasti a dá se předpokládat, že si budou držet podobu, jakou mají dnes, i v dalších letech, ne-li desetiletích. Harmonizace daní je sice úspěšným projektem EU, ovšem její další prohlubování prozatím nebude možné. Členské státy se v současné době, kdy světu vládne krize ekonomická i uprchlická, nebudou chtít vzdát dalšího dílku své suverenity. Navíc,

s každým dalším rozšířením EU o nový členský stát bude obtížnější a obtížnější dojít k jednomyslnému rozhodnutí v oblasti daní, jelikož čím více států, tím více odlišných daňových systémů a požadovaných výjimek. Zda se jednou harmonizační proces posune o další stupeň, ukáže jen čas.

## **Seznam použitých zkratek**

ČR = Česká republika

DPFO = daň z příjmů fyzických osob

DPH = daň z přidané hodnoty

DPHZ = zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

DPPO = daň z příjmů právnických osob

EHS = Evropské hospodářské společenství

EK = Evropská komise

ES = Evropská společenství

ESD = Evropský soudní dvůr

EU = Evropská unie

EU-28 = všech 28 členských států EU od roku 2013

FO = fyzická osoba

PO = právnická osoba

Sb. = Sbírka zákonů

SFEU = Smlouva o fungování EU

ZSpD = zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

ZSVR = zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

## Seznam použitých zdrojů a literatury

### Primární zdroje

BAKEŠ, Miroslav a kol. *Finanční právo*. 6. aktualizované vydání, Praha: C. H. Beck, 2012. 549 s.

GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009. 335 s.

KÁRNÍK, Miroslav. *Clo a celní politika od A do Z*. 1. vydání. ANAG, 2012. 303 s.

MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2015, úplná znění platná k 1. 1. 2015*. Grada Praha, 2015. 272 s.

MATOUŠEK, Pavel, SABELOVÁ, Lenka. *Clo*. Praha: ASPI, 2007. 480 s.

MĚŠŤÁNKOVÁ, Petra, ŠŮSTKOVÁ, Markéta a kol. *Prosazování národních zájmů členských zemí EU: (Francie, Německo, Nizozemsko, Belgie, Lucembursko, Itálie)*. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2011. 518 s.

NERUDOVÁ Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 344 s.

ROHATGI, Roy. *Basic international taxation. Volume one, Principles of international taxation*. 2. vydání. London: BNA International, 2005. 467 s.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie*. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 6. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde, 2013. 386 s.

ŠPIČANOVÁ, Lenka a kol. *Prosazování národních zájmů členských zemí EU - Portugalsko, Španělsko, Řecko*. 1. vydání. Olomouc: Iuridicum Olomucense, 2011. 236 s.

ŠPÍRKOVÁ, Taťána a kol. *Tendence daňového a celního práva v 21. století*. Iuridicum Olomoucense, o.p.s., PF UPOL, 2011. 105 s.

TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 6. vydání. Praha: Leges, 2010. 301 s.

### Sekundární zdroje

#### Právní předpisy

Nařízení Rady č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu.



Směrnice Rady 2003/48/ES ze dne 3. června 2003 o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb.

Směrnice Rady č. 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.

Směrnice Rady č. 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS.

Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.

Smlouva o fungování Evropské unie.

Smlouva o založení EHS.

Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně.

Usnesení Rady ze dne 10. února 1975 o opatřeních Společenství k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem.

Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 107/2012 Sb., o celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 16/1993Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 582/2004 Z. z., miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

## **Odborné články**

Databáze Eurostat. [online]. [cit. 9. května 2015]. Dostupné na:

<http://ec.europa.eu/eurostat/data/statistics-a-z/abc>.

EUR-LEX. *Rámcem Společenství pro zdanění energetických produktů a elektřiny* [online]. 3. listopadu 2010 [cit. 9. července 2015]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV:127019>.

EUR-LEX. *Zdanění příjmů z úspor* [online]. 25. ledna 2015 [cit. 9. července 2015]. Dostupné na: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=URISERV:131050>.

European Commission, *Taxation trends in the European union*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2014.

MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. *International and Comparative Law Review*, 2005, č. 14. s. 109-120.

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace nepřímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 7. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1504v1480-harmonizace-neprimeho-zdaneni-v-evropske-unii/>

NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace přímého zdanění v Evropské unii. *Daně a právo v praxi*, 2005, č. 6. Dostupné na: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1493v1469-harmonizace-primeho-zdaneni-v-evropske-unii/>.

Taxud. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*. [online].

ec.europa.eu, 1. ledna 2015 [cit. 26. května 2015]. Dostupné na:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

*VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. EC. Europa.eu, 1. ledna 2015. [cit. 9. června 2015]. Dostupné na:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf).

## Internetové zdroje

*Aktualizovaná a rozšířená pravidla pro volný pohyb služeb a svobodu usazování v EU*

(Německo) [online]. Euroskop.cz, 2008 [cit. 9. června 2015]. Dostupné na:

<http://www.euroskop.cz/gallery/36/11021-de.pdf>.

Databáze finančních úřadů [online]. Businesscenter.cz, [cit. 13. června 2015]. Dostupné na:

<http://business.center.cz/business/urady/fu/fudb.aspx>.

MASOPUSTOVÁ, Věra. *Senátní výbor razantně odmítl rušení 23 malých finančních úřadů*

[online]. Český rozhlas, 11. srpna 2015, [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na:

[http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/\\_zprava/plan-financni-spravy-zrusit-23-pobocek-financnich-uradu-projednaji-senatori--1521122](http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/plan-financni-spravy-zrusit-23-pobocek-financnich-uradu-projednaji-senatori--1521122).

*Německo: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. BusinessInfo.cz, 1. června 2015 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na:

<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/nemecko-zakladni-charakteristika-teritoria-19041.html#sec7>.

Oficiální portál pro podnikání a export. *Daňový systém České republiky*. [online].

Bussinessinfo.cz, 4. srpna 2014 [cit. 25. května 2015]. Dostupné

na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>

Oficiální portál pro podnikání a export. *Německo*. [online]. Bussinessinfo.cz, 8. října 2014

[cit. 25. května 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/teritorialni-informace-zeme/nemecko.html>.

Oficiální portál pro podnikání a export. *Řecko*. [online]. Bussinessinfo.cz, 3 listopadu 2015

[cit. 25. května 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/teritorialni-informace-zeme/recko.html>.

Oficiální portál pro podnikání a export. *Slovensko*. [online]. Bussinessinfo.cz, 1. ledna 2009

[cit. 25. května 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/zahranicni-obchod-eu/teritorialni-informace-zeme/slovensko.html>.

PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa optimalizuje počet územních pracovišť finančních úřadů a provozování hotovostních pokladen* [online]. Finanční správa ČR, 21. července 2015,

[cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/financni-sprava-optimalizuje-pocet-uzemnich-pracovist-financnich-uradu-a-provozovani-hotovostnich-pokladen-6270> .

*Popis daňového systému České republiky* [online]. Financnisprava.cz, 1. ledna 2013 [cit. 2.

června 2015]. Dostupné na: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/danovy-system-cr/popis-systemu>.

Portál Ministerstva financí Slovenské republiky. *Spotřebné daně* [online]. 13. prosince 2012

[cit. 10. června 2015]. Dostupné na: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=8695>.

*Řecko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. BusinessInfo.cz, 1.

června 2015 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/recko-financni-a-danovy-sektor-19223.html>.

*Slovensko: Základní charakteristika teritoria, ekonomický přehled* [online]. BusinessInfo.cz,

1. června 2015 [cit. 10. června 2015]. Dostupné na:

<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/slovensko-zakladni-charakteristika-teritoria-17583.html#sec7> .

*Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) (směrnice o DPH)* [online]. Europa.eu, 4. února 2011 [cit. 9. května 2014]. Dostupné na:

<[http://europa.eu/legislation\\_summaries/taxation/131057\\_cs.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_cs.htm)>.

ŠINDELKA, Vladimír. *Daňová harmonizace* [online]. Finance.cz, 25. června 2001 [cit. 11. června 2015]. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>.

*Tři sazby DPH? V Evropě žádná výjimka*[online]. Ceskatelevize.cz, 17. dubna 2014 [cit. 28. června 2015]. Dostupné na: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/270047-tri-sazby-dph-v-evrope-zadna-vyjimka/#> .

*Základní informace o eurozóně* [online]. Euroskop.cz. [cit. 11. června 2015]. Dostupné na: <https://www.euroskop.cz/318/sekce/zakladni-informace-o-eurozone/>.

*Finanční úřady v malých obcích se rušit nebudou, shodla se koalice.* [online]. E15.cz, 26. srpna 2015, [cit. 27. srpna 2015]. Dostupné na: <http://zpravy.e15.cz/domaci/udalosti/financi-urady-v-malych-obcich-se-rusit-nebudou-shodla-se-koalice-1221928>.

*Mezinárodní síť podvodníků s DPH připravila Česko o 274 miliónů.* [online]. Novinky.cz, 3. března 2015 [cit. 28. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.novinky.cz/zahranicni/evropa/363220-mezinarodni-sit-podvodniku-s-dph-pripravila-cesko-o-274-milionu.html>.

*Výčet celních úřadů.* Státní správa ČR [online]. [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.statnisprava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0248>.

Portál celní a finanční správy [online]. [cit. 11. února 2013]. Dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>.

Portál celní a finanční správy [online]. [cit. 11. února 2013]. Dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/284.html?year=0>.

*Sazby DPH v Evropě* [online]. 24. dubna 2015 [cit. 28. června 2015]. Dostupné na: <http://www.kodap.cz/cz/prehledy/sazby-dph-v-evrope.html> .

*Daňový systém České republiky* [online]. BusinessInfo.cz, 5. srpna 2014 [cit. 8. června 2015]. Dostupné na: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>.

Portál Celní správy České republiky [online]. [cit. 12. srpna 2015]. Dostupné na: <https://www.celnisprava.cz/cz/o-nas/nase-ukoly/Stranky/celne-technicke-laboratore.aspx>.

Portál Celní správy České republiky [online]. [cit. 12.srpna 2015]. Dostupné na <https://www.celnisprava.cz/cz/dane/ekologicke-dane/Stranky/default.aspx>.

Finanční správa ČR. [online]. [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.financnisprava.cz/es/financni-sprava/kontakty/generalni-financni-reditelstvi>

Státní správa ČR [online]. [cit. 13. srpna 2015]. Dostupné na: <http://www.statnisprava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0246>.

Ministerstvo financií Slovenskej Republiky. [online]. 1. ledna 2015 [cit. 26. května 2015]. Dostupné na: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=69>.

Evropská policejní agentura Europol. [online]. [cit. 28. srpna 2015]. Dostupné na: <https://www.europol.europa.eu/content/page/about-us>.

## **Abstrakt**

Diplomová práce *Harmonizace daňové soustavy České republiky v EU* se zabývá procesem harmonizace a jeho dopadem na český daňový systém. Předkládaná práce nejdříve popisuje daňový systém ČR a komparuje ho s daňovými systémy Německa a Slovenska, jakožto zeměmi, které měly významnou roli v české historii a s daňovým systémem bankrotujícího Řecka. Harmonizace daní je důležitým aspektem pro fungování jednotného vnitřního trhu.

Proces harmonizace je složitý z důvodu jednomyslnosti při přijímání legislativních aktů na úrovni EU. I přes tuto překážku se členské státy dokázaly dohodnout a harmonizovat jak nepřímé daně, tak do určité míry i daně přímé. V nepřímých daních je plně harmonizována DPH, jakožto nejvýznamnější daň, co se týče odvodu peněz do rozpočtu EU, stejně tak jsou harmonizovány i spotřební daně a daně ekologické, v evropské legislativě nazývané akcízy. Z oblasti přímých daní státy byly ochotné vzdát se části své suverenity u daní z příjmů jak FO tak PO. Proces harmonizace se týká jak sjednocení výše sazeb, tak i správy daní. Sjednocením správy daní v členských státech se má dosáhnout větší efektivity výběru, ale předchází se i daňovým únikům a podvodům díky větší míře vzájemné spolupráce a informovanosti.

Ačkoliv státy dospěly k dohodě o harmonizaci zmíněných daní, další vývoj harmonizačních snah nebude jednoduchý a v nadcházejících letech se s ním ani nepočítá. Do budoucna se počítá pouze s novelizací stávající právní úpravy a případné změny budou jen reakcí na dění ve světě (ekonomická krize, imigrace). Státy se totiž nevzdají svých suverénních práv v oblasti daní.

## **Abstract**

The diploma thesis "*Harmonization of the Tax System of Czech Republic in the EU*" deals with a process of harmonization and its impact on the Czech tax system. The presented paper describes the tax system of the Czech Republic and compares it with the tax systems of Germany and Slovakia, as countries which had a significant role in Czech history and the tax system of Greece which is on the verge of bankruptcy. Tax harmonization is an important aspect for the functioning of the internal market.

The harmonization process is complicated because of unanimity in adopting legislative acts at EU level. Despite this obstacle, the Member States were able to agree on harmonization of indirect taxes and after some extent also of direct taxes. From indirect taxes are fully harmonized VAT, excise duties and environmental taxes. VAT is the most important

tax in terms of the levy funds in the EU budget. In the field of direct taxation, states were willing to give up part of their sovereignty for harmonisation of income taxes, specifically the personal income tax and corporate income tax. The process of harmonization concerns both unification level of rates and the administration of taxes. By unifying the tax administration in the Member States is to achieve greater effectiveness of selection, but also prevents tax evasion and fraud through greater cooperation and information.

Although states have reached agreement on the harmonization of these taxes, the further development of the harmonization efforts will not be easy and is not possible in the following years. In the following years will only be possible amendment to the existing legislation and possible changes are a reaction to what is happening in the world (economic crisis, immigration). States in fact not give up their sovereign rights in the area of taxation.

### **Klíčová slova**

Celní úřad, daň, DPH, daň z přidané hodnoty, daňová harmonizace, daň spotřební, daň ekologická, přímá daň, nepřímá daň, Evropská komise, správa daní, Evropská unie, daně z příjmů, daňová soustava.

### **Key words**

Customs office, tax, VAT, value added tax, tax harmonisation, excise tax, ecological tax, direct tax, indirect tax, European Commission, tax administration, European union, income taxes, tax system, internal market.