

UNIVERZITA JANA AMOSE KOMENSKÉHO PRAHA

BAKALÁŘSKÉ KOMBINOVANÉ STUDIUM

2019–2020

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Veronika Paluchová

**Analýza možností a omezení daňové harmonizace ve vybraných
státech Evropské unie**

Praha 2020

Vedoucí bakalářské práce: doc. PhDr. JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.

JAN AMOS KOMENSKY UNIVERSITY PRAGUE

BACHELOR COMBINED (PART TIME) STUDIES

2019-2020

BACHELOR THESIS

Veronika Paluchová

**Analysis of possibilities and limitations of tax harmonisation in
selected states of the European Union**

Prague 2020

The Bachelor Thesis Supervisor: doc. PhDr. JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.

Prohlášení

Prohlašuji, že předložená bakalářská práce je mým původním autorským dílem, které jsem vypracovala samostatně. Veškerou literaturu a další zdroje, z nichž jsem při zpracování čerpala, v práci řádně cituji a jsou uvedeny v seznamu použitých zdrojů.

Souhlasím s prezenčním zpřístupněním své práce v univerzitní knihovně.

V Praze dne 26.2.2020

Veronika Paluchová.....

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala svému vedoucímu práce, doc. PhDr. JUDr. Zdeňku Fialovi, Ph.D. za cenné rady, věcné připomínky a vstřícnost při konzultacích, které napomohly vypracování této bakalářské práce.

Anotace

Tato bakalářská práce má za cíl analyzovat problematiku daňové harmonizace v Evropské unii. Teoretická část práce se věnuje základním pojmům jako je daňová harmonizace, daňová koordinace, daňová konkurence či agresivní daňové plánování. Dále práce představuje teorii daňové harmonizace a cestu EU k harmonizaci daní. V praktické části jsou představeny tři komparativní studie zkoumající situaci ohledně daňové harmonizace ve Francii, Irsku a Lucembursku a v České republice.

Klíčová slova

Daňová harmonizace, daňová koordinace, daňová konkurence, Evropská unie, Evropská komise, přímé daně, nepřímé daně

Annotation

This bachelor thesis aims to analyze the issue of tax harmonisation in the European Union. The theoretical part deals with the basic concepts such as tax harmonisation, tax coordination, tax competition or aggressive tax planning. Furthermore, the thesis presents the theory of tax harmonisation and the process of the EU tax harmonisation. The practical part presents three comparative studies examining the situation regarding tax harmonisation in France, Ireland and Luxembourg and in the Czech Republic.

Keywords

Corporate taxes, direct taxes, European union, European commission, Tax harmonisation, tax coordination, tax competition

OBSAH

ÚVOD	8
TEORETICKÁ ČÁST	11
1 VYMEZENÍ POJMŮ	11
1.1 DAŇOVÁ KONKURENCE	11
1.2 DAŇOVÁ KOORDINACE	12
1.3 DAŇOVÁ HARMONIZACE	14
1.4 AGRESIVNÍ DAŇOVÉ PLÁNOVÁNÍ	15
2 TEORIE DAŇOVÉ HARMONIZACE	17
3 CESTA EU K HARMONIZACI DANÍ	21
3.1 PRÁVNÍ ZÁKLAD	21
3.2 DAŇOVÁ POLITIKA EU	23
3.3 VÝVOJ HARMONIZACE DANÍ V EU	23
PRAKTICKÁ ČÁST – KOMPARATIVNÍ PŘÍPADOVÉ STUDIE	31
4 KOMPARATIVNÍ PŘÍPADOVÉ STUDIE	31
4.1 PŘÍPADOVÁ STUDIE I – FRANCIE	31
4.2 PŘÍPADOVÁ STUDIE II – IRSKO A LUCEMBURSKO	33
4.3 PŘÍPADOVÁ STUDIE III – ČESKÁ REPUBLIKA	37
ZÁVĚR	42
SEZNAM ZKRATEK	47
SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ	48
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	49

Úvod

Daňová harmonizace je „*absolutní nezbytnost*“ (Stearns 2016). Tato slova pronesl Jean-Claude Juncker, bývalý předseda Evropské komise, v prosinci roku 2014 v reakci na odhalení korupčního skandálu LuxLeaks – tajné protekční dohody mezi Lucemburskem a velkými mezinárodními firmami, které daňovými úniky ušetřily stovky miliard amerických dolarů. Pouhé dva roky po tomto skandálu, který značně zasáhl členské státy Evropské unie (EU), vypukl další korupční skandál, tentokrát v Irsku.

Americká technologická společnost Apple byla v srpnu 2016 obviněna z nezákonných daňových zvýhodnění, která jí umožnilo Irsko uplatňující vůči nejbohatšímu technologickému gigantovi od roku 2014 daňovou sazbu 0,005 % v rozporu se standardní 12,5% korporátní daní. EU proto Apple sankcionovala 13 miliardami eur.

Podobné incidenty zintenzivnily od 90. let 20. století snahy EU harmonizovat daně na evropské úrovni. Evropská komise začala soustředit pozornost na členské státy Evropské unie, zejména na Lucembursko či Nizozemsko, které extrémně nízkou daňovou sazbou zvýhodňovaly nadnárodní korporace (například italský Fiat nebo americký Starbucks). Evropská komise proto požadovala zpětné vrácení daní za ekonomickou újmu EU. Kompetence v oblasti daní ovšem nebyla členskými státy plně přenesena na evropskou úroveň. Navzdory letitým pokusům EU sjednotit daně se nedaří nalézt potřebný konsenzus členských zemí. Harmonizace daní na úrovni EU je stále oblastí, k jejímuž prosazení je Evropská unie relativně bezmocná. (Quéré, 2014) Z Bruselu vychází tendence evropské daně sjednocovat, avšak členské státy, obvykle schopné spolupráce v mnoha dalších oblastech, se v této problematice stále rozcházejí. EU má tudíž jen omezenou působnost.

Legislativa EU je v tomto ohledu poněkud ambivalentní. Hovořit o jednotné a kompletní daňové politice by bylo zavádějící. Smlouva o fungování EU (dále jen SFEU) obsahuje ustanovení týkající se harmonizace daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní.

Přímé daně zahrnující daň z příjmu, majetku či kapitálu fyzických a právnických osob nejsou evropskými *acquis communautaire* (rozuměj právní řád EU) nikterak upraveny. Daně patří mezi mimořádně citlivé oblasti, proto je o otázkách daní rozhodováno v tzv. zvláštním legislativním procesu, kdy Rada Evropské unie (dále jen Rada) hlasuje jednomyslně a Evropský parlament je v těchto záležitostech pouze konzultován. Členské státy odmítají hlasovat o daních kvalifikovanou většinou. Hrozilo by, že mohou být přehlasovány.

Otázka zdanění a výše daní jako taková není jen záležitostí vrcholné politiky a debat v evropských kuloárech, dotýká se přímo občanů EU a firem působících na jejím území. Proto je v zájmu EU, jakožto i samotných členských států, prostřednictvím daňové politiky a politiky hospodářské soutěže zajistit, aby občané i firmy nebyli znevýhodňováni. Je třeba soustředit pozornost na otázku harmonizace daní a zkoumat, jaký potenciál či hrozby s sebou přináší.

Cílem předkládané bakalářské práce je identifikovat možnosti a omezení procesu harmonizace daní plynoucí z rozdílnosti daňových systémů vybraných členských zemí Evropské unie. Záměrem práce není pouhá deskripce odpoutaná od současného politického diskurzu. Snahou autorky je téma hlouběji promýšlet a předkládané argumenty a závěry dokládat aktuálními příklady, aby čtenář lépe porozuměl zkoumané problematice.

Práce sestává ze dvou souvisejících částí. V první, teoretické části, budou vysvětleny základní pojmy daňové harmonizace, se kterými bude v bakalářské práci operováno. Dále bude představena teorie daňové harmonizace a sledovány budou základní vývojové etapy daňové politiky Evropské unie a budou představeny argumenty pro a proti daňové harmonizaci na celo-evropské úrovni.

Na teoretickou část bakalářské práce naváže část praktická, v níž budou blíže představeny, analyzovány a srovnávány případové studie Francie (I), Irska a Lucemburska (II) a České republiky (III). Výběr právě těchto vzorků byl motivován rozdílnými náhledy na otázku daňové harmonizace (I a II), Česká republika (III) byla zahrnuta *pro forma* jako představitel malého státu z desítky zemí východního rozšíření v roce 2004 nacházející se ve středních polohách názorového spektra.

Záměrem teoretických úvah a následné komparativní analýzy bude zodpovědět následující výzkumné otázky:

Jaké jsou možnosti daňové harmonizace na úrovni Evropské unie?

Jaká jsou omezení daňové harmonizace na úrovni Evropské unie?

Odpovědi na výzkumné otázky budou nalézány za pomoci následujících pracovních hypotéz:

H1: Ve členských státech Evropské unie dochází k postupnému sblížení daňových systémů.

H2: Česká republika patří mezi státy, které vnímají pozitivně daňovou harmonizaci na evropské úrovni.

H3: Politická a ekonomická heterogenita členských států EU znemožňuje úplnou daňovou harmonizaci.

Bakalářská práce je vystavěna na množství zdrojů různé povahy. Legislativní základ představuje vymezení pravomocí EU v oblasti přímých a nepřímých daní. Významný zdroj bádání v oblasti daňové harmonizace představují bezesporu tematicky zaměřené monografie a články. Předně je třeba ocenit práci prof. Danuše Nerudové, autorky publikace *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, která zevrubně shrnuje proces daňové harmonizace od jeho počátku po současnost a analyzuje daňové systémy evropské osmadvacítky.

TEORETICKÁ ČÁST

V následující části budou představeny pojmy daňová konkurence, daňová koordinace a daňová harmonizace. Přesné terminologické vymezení je pro pochopení tématu zásadní. Velice zjednodušeně lze na úvod konstatovat, že cesta daňové harmonizace začíná od daňové konkurence, pokračuje skrze daňovou koordinaci a směřuje k harmonizaci daňových systémů členských zemí EU coby pomyslnému vrcholu. Celá problematika je ve skutečnosti mnohem složitější, ale mít toto pomyslné schéma na paměti je pro porozumění dalšího textu důležité.

1 VYMEZENÍ POJMŮ

V oblasti daňové harmonizace je řada důležitých pojmů, které je vhodné nejprve vymežit. Pro potřeby této práce byly identifikovány čtyři klíčové pojmy, jedná se o daňovou konkurenci, daňovou koordinaci, daňovou harmonizaci a agresivní daňové plánování.

1.1 Daňová konkurence

Daňovou konkurencí rozumíme existenci odlišných daňových struktur a odlišných daňových sazeb členských států EU. (Nerudová, 2014, s. 17) Je to faktický stav “soupeření” daňových systémů.

Daňová konkurence zachovává maximální fiskální autonomii jednotlivých zemí a “*generuje zodpovědnou daňovou politiku s nižším daňovým zatížením podnikatelských subjektů, která vytváří příznivé prostředí pro vyšší ekonomický růst*” (Nerudová, 2014, s. 28)

Daňová konkurence vede k poklesu daňových sazeb, vlády tak stanovují nižší daňové sazby. Konkurence motivuje k zodpovědnosti hospodaření se státními příjmy, daňová konkurence urychluje růst ekonomiky. Nižší daňové sazby zvyšují produktivitu a přitahují zahraniční

kapitál a nezasahují do suverenity členských zemí. De facto tak konkurence zvyšuje efektivnost trhu a liberalizuje světovou ekonomiku, avšak nižší daně v tomto případě mohou vést ke zvýšení daňových základů, nemají však vliv na pokles výběru daně. Vytváří tlak na snižování daní a snižování vládních výdajů. Daňová konkurence motivuje k zefektivnění daňových systémů jednotlivých zemí. (Nerudová 2014, s. 29)

Daňová konkurence může dle Vondráčkové (2016, s. 21) představovat *“impulz pro trh a pro přístup států ke zdanění jejich obyvatel”*. Zastánci daňové konkurence navíc zdůrazňují, že konkurence daňových systémů povede k nižším daním, což působí jako ekonomický stimul. Zároveň to donutí vlády šetřit a efektivně hospodařit a povede to k nižšímu zadlužení a zdravějším veřejným financím. Na druhou stranu, daňová soutěž vede k restrikci veřejného sektoru. V extrémním případě by mohla vést až k úplnému zrušení daně. Daňová konkurence, která panuje mezi členskými státy, soutěží o mobilní faktory, tzn. snižují jejich daňové zatížení, a to poté vynahrazují zvýšením zdanění práce. Jedná se o tzv. škodlivou daňovou soutěž, kdy ekonomické subjekty využívají veřejných služeb v zemích s vysokými daňovými sazbami, a naopak platí daně v zemích s nízkými sazbami. Daňová konkurence tak vede k přesunu daňového břemene z kapitálu na práci. Může způsobit nevhodné rozdělení struktury vládních výdajů a může vést k neefektivnímu poskytování veřejných služeb. Má vliv na prosperitu státu. Může deformovat toky finančních a reálných investic. Ztěžuje efektivní alokaci zdrojů. Silné státy mohou vylepšovat vlastní směnné relace a ovlivňovat světové ceny. Země tak nemohou plně těžit z výhod, které jednotný trh poskytuje.

1.2 Daňová koordinace

Daňová koordinace je předstupněm daňové harmonizace. Široký (2008, s. 232) popisuje daňovou koordinaci jako první krok ke sladění různých daňových systémů. Charakteristickým rysem je vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění s cílem omezit arbitrážní obchody, v rámci procesu koordinace se uzavírají dohody

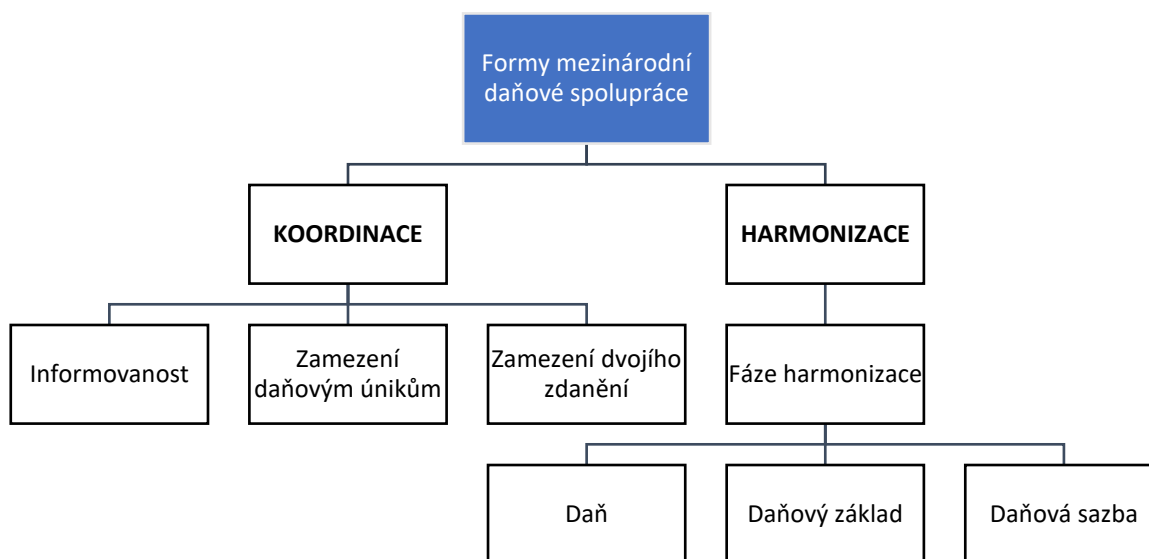
a doporučení, jejichž cílem je zamezit praktikám praní špinavých peněz a omezit takovou daňovou konkurenci, která by mohla být pro dané státy škodlivá.

Situaci daňové koordinace je možné znázornit následovně. Jsou dvě země A a B vybírající takovou daň, aby byl maximalizován cíl sociálního zabezpečení. Předpokládejme, že referenční situace je daňová soutěž: každá země stanoví svůj daňový základ a sazbu své daně tak, že vezme v úvahu sazbu a základny druhé země.

Koordinace se týká závazku: jelikož výběr země A závisí na výběru země B a naopak, může existovat několik rovnovážných situací (například jedna s vysokými daňovými sazbami a druhá s nízkými sazbami). Koordinace spočívá ve vzájemném závazku přijmout určitá opatření. Příkladem koordinace je kodex chování v oblasti zdanění podniků, který ukládá členským státům povinnost odstranit „škodlivé“ praktiky. V širším smyslu zahrnuje koordinace také výměnu informací, například o příjmech z úspor. V hospodářské politice není koordinace nikdy bez nákladů. Fiskální koordinace předpokládá, že vlády se odchylují od optima na základě svých národních preferencí. (Mansour & Graziosi, 2013, s. 7)

Rozlišení forem daňové spolupráce je přehledně znázorněno na obrázku 1.

Obrázek 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce



Zdroj: Široký (2008, s. 233), vlastní zpracování

1.3 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace je obecně chápána jako *“proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel”* (Kubátová, 1998, s. 27). Úroveň daňové harmonizace lze po vzoru Nerudové (2014, s. 17) rozdělit dle situací, kdy daňová harmonizace neexistuje nebo existuje jako dílčí nebo celková. Dílčí harmonizace se zabývá pouze sbližováním některých ustanovení daňových oblastí, např. Evropská komise (EK) používá dílčí harmonizaci v oblasti daní z korporátních příjmů. V rámci unijního práva se jedná o postupné odstraňování překážek bránících naplnění všech svobod vnitřního trhu. (Vondráčková, 2016, s. 30) Celková harmonizace zahrnuje harmonizaci strukturální, tzn., že struktura daňových systémů všech zemí EU je totožná, a harmonizaci daňových sazeb.

Daňovou harmonizaci můžeme chápat jako proces – prostředky, kterými lze dosáhnout jednotného trhu, i výsledek – samotná harmonizace daňové legislativy. Pokud budeme daňovou harmonizaci považovat za prostředky, můžeme ji rozdělit na pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizace je proces sbližování národních daňových systémů států EU prostřednictvím legislativních nástrojů EK. Jejimi výsledky jsou stejná pravidla pro všechny státy coby nejlepší způsob fungování jednotného trhu. Nástroje pro pozitivní harmonizaci představují směrnice.¹ Největší překážkou její realizace představuje pro EK jednomyslnost v Radě Evropské unie.² (Tamtéž, s. 18) Negativní harmonizace je udávána judikaturou Soudního dvora EU, přičemž v takovém případě jsou národní daňové systémy formovány právě na základě daňové judikatury, nikoliv přijatými směrnicemi a nařízeními. Negativní harmonizace nevytváří jednotná pravidla, nestanovuje postupy k jejímu dosažení. Evropský soudní dvůr však nemá kompetence Evropské rady a EK. (Tamtéž, s. 19)

Vzhledem k aktuální situaci se daňová harmonizace dělí na harmonizaci přímou a nepřímou. Přímá harmonizace má podobu konkrétních daňových opatření, jedná se například o daňové

¹ Do roku 1986 byly směrnice jediným nástrojem harmonizace.

² Souhlas všech členských států EU.

směrnice. Naopak nepřímá harmonizace se odehrává v jiných odvětvích práva, například prostřednictvím práva obchodního. (Nerudová 2014, s. 17)

Z teritoriálního hlediska lze daňovou harmonizaci dále rozdělit na vertikální a horizontální. Vertikální harmonizací rozumíme dle Nerudové (2014, s. 17) postupnou harmonizaci v rámci jednotlivých stupňů samosprávy, např. model USA, kde jsou daňový a federální systém sjednoceny. Horizontální harmonizací se EU snaží o sblížení národních daňových systémů.

Harmonizaci lze obecně chápat jako mechanismus odstraňování těch daňových ustanovení, která brání fungování jednotného vnitřního trhu (JVT) nebo porušují hospodářskou soutěž. Daňová harmonizace si klade za cíl sblížení daňových systémů, avšak ne nutně vytvoření jednotné daňové soustavy. (Nerudová 2014, s. 20)

1.4 Agresivní daňové plánování

Relativně novým pojmem důležitým vzhledem k tématu této práce je tzv. agresivní daňové plánování, které je překladem anglického termínu „aggressive tax planning“ či „aggressive tax avoidance“. Tento pojem má původ ve Spojených státech amerických, kde začal být používán k označení takového způsobu daňového plánování, které jde proti duchu daňových předpisů. (Carrero & Seara, 2016)

Evropská komise definuje agresivní daňové plánování následovně *„Agresivní daňové plánování spočívá v tom, že daňoví poplatníci snižují svou daňovou povinnost prostřednictvím opatření, která mohou být legální, ale jsou v rozporu s duchem zákona.“* (Evropská komise, 2017) V důsledku může díky agresivnímu daňovému plánování docházet k využívání mezer v daňovém systému a k využívání nesouladů mezi jednotlivými systémy. Může docházet také ke dvojímu nezdanění či dvojímu odpočtu.

Bojovat s agresivním daňovým plánováním je nutné z důvodu zajištění daňových příjmů pro potřeby školství, zdravotnictví, sociální péče, ale také z důvodu zajištění spravedlivého rozdělení zátěže, zachování daňové morálky daňových poplatníků a v neposlední řadě také z důvodu zamezení narušování hospodářské soutěže mezi firmami. (Evropská komise, 2017)

Agresivní daňové plánování prováděné velkými mezinárodními korporacemi má dle Evropské komise (2017) negativní dopad na celkovou morálku daňových poplatníků. Ty podnikatelské subjekty, které poctivě platí daně, chápou agresivní daňové plánování jako porušení společenské smlouvy. Agresivní daňové plánování má tři hlavní kanály (Evropská komise, 2017):

- 1) Přesouvání dluhů.
 - Vnitřní dluh se používá k umělému přesouvání zisku z jurisdikce s vysokým zdaněním do jurisdikce s nízkým zdaněním.
- 2) Strategické umístění práv duševního vlastnictví a nehmotného majetku.
 - Vysoce mobilní nehmotná aktiva jsou uměle přemístována do jurisdikcí s nízkým zdaněním.
- 3) (Zne)užívání převodních cen.
 - Daňové základy jsou v jurisdikcích s nízkým zdaněním uměle navyšovány na úkor daňového základu jurisdikcí s vysokým zdaněním.

2 TEORIE DAŇOVÉ HARMONIZACE

Výchozím bodem pro jakoukoli debatu o daňové harmonizaci je fakt, že se v rámci Evropské unie u jednotlivých států výrazně liší daňové systémy. Daňová harmonizace je následníkem daňové koordinace, která má za cíl vytvořit první krok pro úspěšnou daňovou harmonizaci. Bilaterální a multilaterální vztahy mezi státy zakládají úspěšnou daňovou koordinaci, cílem je zamezit praní špinavých peněz a vymezit elementární standardy pro transparentnost a výměnu informací v daňové oblasti. (Široký, 2008, s. 232)

Harmonizace má tři fáze, v první fázi se vybere daň, kterou je potřeba harmonizovat (z různých důvodů, které budou v práci uvedeny později), ve druhém kroku dochází k harmonizaci daňového základu a ve třetím dochází k harmonizaci daňové sazby.

Daňová konkurence je relativně nový termín, který se objevil s nástupem globalizovaných a liberalizovaných trhů. Holman (2004, s. 398) upozorňuje na fakt, že v dřívějších dobách byly trhy a pohyby kapitálu mnohem regulovanější a mohlo těžko docházet k daňové konkurenci. Daňová konkurence se v současné době projevuje hlavně prostřednictvím postupného snižování korporátní daně, neboli daně z příjmu právnických osob (DPPO). Státy se snižováním DPPO snaží přilákat nové daňové poplatníky, především velké nadnárodní podniky. Jak však uvádí Hobza (2009, s. 194), v důsledku globalizace a také integrace na evropských trzích dochází ke snižování a sblížování daňových sazeb, zatím však nedošlo ke škodlivému soutěžení. Existuje řada faktorů, které podniky berou v potaz při rozhodování o umístění svých investic. Výše korporátní daně je pouze jedním z nich. Výhodou daňové konkurence je také určitá pojistka před přílišným nabobtnáváním státního aparátu, daňového zatížení a s tím spojenými výdaji.

Překvapivé je však zjištění, že se výběr DPPO zvýšil v době značné daňové konkurence. Nízké daně povzbuzují ekonomickou aktivitu a tím i efektivitu celé ekonomiky. Nízké daně také snižují pravděpodobnost obcházení daňové povinnosti jinými cestami. (Kubátová, 2004, s. 51-60) Problémem snižování korporátní daně je snížení příjmu státního rozpočtu, který je tak nutné nahradit z jiných zdrojů, těmi jsou nejčastěji daňové zatížení méně mobilního

kapitálu, do kterého spadá především práce. Snížení státních výdajů, či naopak zvýšení zdanění práce (a jiných daní) je však politicky nepopulárním krokem. Pro politiky je tedy daňová harmonizace a s ní snížená daňová konkurence líbivé téma. (Nerudová, 2014, s. 30)

Evropské instituce nahlíží na daňovou soutěž jako na škodlivou, neexistují k tomu však uspokojivé argumenty a výzkumy. Studie evropské komise z roku 1997 nazvaná „Towards tax co-ordination in the European Union, A package to tackle harmful tax competition“ (Evropská komise, 1997) popsala problém (a škodlivost) daňové konkurence následovně „*Existuje potřeba pro kroky na celoevropské úrovni s cílem snížit pokřivení jednotného trhu, předcházet značným ztrátám na daňových výnosech a zvrátit trend rostoucí daňové zátěže práce v porovnání s mobilnějšími daňovými základy*“.³

Evropská unie svůj negativní postoj vůči daňové konkurenci stvrdila v několika oficiálních dokumentech, například ve zprávě z roku 1996 „Taxation in the European Union“ nebo v roce 1998 ve zprávě „Code of conduct“. Nicméně lze najít i pozitivní zmínky o daňové konkurenci, například výzkumný článek „Tax competition in the European Union“ z roku 1998 uvádí, že pouze některé formy daňové konkurence jsou škodlivé a že daňová koordinace bude prospěšná v případě, že dojde k eliminaci neefektivností vzniklých nekooperativním chováním. (Patterson & Serrano, 1998)

Teoretické přístupy k daňové harmonizaci lze dle Janíčkové (2012) rozdělit do dvou hlavních proudů, jedním je přístup považující daňovou konkurenci za prostředek zvyšující blahobyt země a domácností. Druhý přístup vnímá daňovou koordinaci a harmonizaci jako nutnou z důvodu omezení negativních dopadů konkurence, které mohou v konečném důsledku vést až k závodu ke dnu (race to the bottom). Daňová konkurence může snížit podíl prostředků investovaných do veřejných statků, to je dle Janíčkové (2012) častý závěr empirických studií. Daňová konkurence také může vést k neefektivně nízkým kapitálovým daním a nízké úrovni veřejných výdajů. Možnou hrozbu také představuje redistribuce příjmů.

³ Přeloženo z anglického originálu „*There is a need for action at the European level in order to reduce distortions to the Single Market; to prevent significant losses of tax revenue; and to reverse the trend of an increasing tax burden on labour as compared to more mobile tax bases.*“ (Evropská komise, 1997)

Problémem daňové harmonizace je nutnost dohody mnohdy velkého počtu států, což značně znesnadňuje vyjednávání. Je vždy velmi nepravděpodobné, že by se daná výše daňové sazby vyplatila všem zúčastněným zemím. (Janíčková, 2012)

Nerudová (2014, s. 61) poukazuje na teorii spontánního harmonizačního efektu, podle které povede daňová konkurence k postupnému sblížení daňových sazeb, a to i bez řízené daňové harmonizace. Sblížení daňových sazeb by probíhalo postupně jako důsledek boje o právnické osoby či arbitráže, kterou je zde myšleno systematické nakupování zboží ve státech s nejnižší daní z přidané hodnoty či s nejnižší spotřební daní. Empirické studie platnost této teorie nepotvrdily.

Další významnou teorií důležitou z pohledu daňové harmonizace je teorie fiskálního federalismu. Teoretický přístup teorie fiskálního federalismu se věnuje rozdělení kompetencí mezi jednotlivé vrstvy vlády a zkoumá, jak by měly být ideálně rozdělené pravomoci v jednotlivých oblastech. Fiskální federalismus vychází z toho, že by kompetence měly být co nejvíce decentralizované, tj. aby rozhodnutí politické reprezentace byla přijímána na co nejnižší možné úrovni státní správy. (Hobza 2009, s. 173-174) Evropská unie zakotvila v Maastrichtské smlouvě přijaté v roce 1992 princip subsidiarity, tj. že se má rozhodování o veřejných věcech dít vždy na tom nejnižším stupni veřejné správy (a tudíž blízko občanům). Teorie fiskálního federalismu nabízí řadu kritérií, které jsou důležité při vyhodnocování toho, na které úrovni veřejné správy by se mělo rozhodovat.

Hlavními kritérii jsou dle Baldwina (2013, s. 492) rozmanitost a místní informační výhoda, úspory z rozsahu, externality, demokracie jako kontrolní mechanismus a přetahování se o voliče. Na problematiku daňové harmonizace se vztahuje především kritérium externality. Argument postavený na negativní externalitě lze představit následovně. Sníží-li se daň z přidané hodnoty ve státě X, dojde k přesunu nakupujících (obzvláště z pohraničních oblastí) do oblastí s nižší daňovou zátěží. To může způsobit závod ke dnu, kdy si sousední oblasti budou konkurovat a postupně snižovat daňovou zátěž až do okamžiku, kdy se stane pro daný stát její výběr nevýhodný. Dle Baldwina ale k tomuto závodu v konečném důsledku nedochází, důvodem jsou odlišné preference jak jednotlivých lidí, tak i celých národů. U států s velkými veřejnými výdaji a vysokými daněmi je jistou brzdou před neustálým

snižováním daní odpor voličů proti snižování výdajů na sociální stát, to je typicky příklad Francie. Každý stát má o potřebách svých občanů více informací a větší přehled než jakákoli z institucí Evropské unie, má tedy místní informační výhodu. Z hlediska subsidiarity tedy není vhodné rozhodování o fiskální politice a výši daňových sazeb posuzovat na vyšší než státní úrovni. (Baldwin 2013, s. 492)

Argumentem pro daňovou harmonizaci je dle Baldwina (2013, s. 493) řada efektů přelévání, na myslí má především tok příjmů a náklady na půjčení peněz a riziko obtíží při financování rozpočtových schodků vedoucích až k platební neschopnosti. Navíc nemá řada států dostatečné politické instituce, které by byly schopny hlídat fiskální disciplínu. Je tedy v zájmu daných států, aby nějaká externí instituce na jejich platební morálku dohlížela, touto institucí může být v evropském prostoru jediné Evropská unie.

Dle Baldwina (2013, s. 493) existuje také jeden dobrý makroekonomický argument proti daňové harmonizaci. V případě, že by existovala společná fiskální politika, vedle společné monetární politiky, by již státy neměly k dispozici žádný proti-cyklický makroekonomický nástroj. V některých státech je toto platnější než v jiných, jelikož je každý stát jinak flexibilní v přijímání změn ve fiskální politice.

Za argument pro harmonizaci lze také považovat tvrzení, že by daňová harmonizace vytvořila jednodušší a transparentnější prostředí pro mezinárodní podnikání, jehož význam stále roste. Bezesporu by došlo ke snížení administrativní zátěže a zvýšení ekonomické efektivity. Na druhou stranu dochází dle Baldwina (2013, s. 120) i ke ztrátám způsobených nenaplněnými preferencemi občanů daného státu. To je dáno nevyužitím místní informační výhody.

3 CESTA EU K HARMONIZACI DANÍ

Následující podkapitoly obsáhnou dosavadní cestu Evropské unie k harmonizaci daní. Bude uvedeno, čeho již bylo v této oblasti dosaženo, a jaký je stávající vývoj, a to včetně tenzí a problémů. Daňová politika se odvíjí od primárního práva EU, konkrétně SFEU, která stanovuje hranice kompetencí mezi členskými státy a EU, proto bude představen jako první.

3.1 Právní základ

Daňová ustanovení jsou ve Smlouvě o fungování EU obsažena v článcích 110–113. Z hlediska samotné harmonizace daní je zásadním ustanovení článku 113, který stanovuje, že: *„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 113 SFEU)

Jednotný vnitřní trh a politika hospodářské soutěže spadají do oblastí, ve kterých má Evropská unie výlučnou pravomoc, proto byla prvotním zájmem právě harmonizace nepřímých daní, které se dvojice oblastí bezprostředně dotýkají. Nástroje EU ke sbližování právních předpisů a druh legislativního postupu jsou popsány v článku 115 SFEU: *„Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“*

Zvláštní legislativní postup při přijímání směrnic v oblasti nepřímých daní zřejmě vypovídá o obecné citlivosti otázky daní. Rada rozhoduje o otázkách daní jednomyslně a její rozhodnutí je následně konzultováno s Evropským parlamentem. Jednomyslnost v Radě ztěžuje EU dosažení ideální úrovně koordinace. Dokonce v minulosti docházelo k návrhům

na přechod k řádnému legislativnímu postupu (procedura spolurozhodování), nicméně tyto návrhy byly opakovaně odmítnuty. (Paternoster, 2019)

Dalším zásadním článkem SFEU je článek 114, neboli generální harmonizační klauzule. Tu lze interpretovat jako pomocný harmonizační právní základ. Ve smlouvě jsou uvedena specifická zmocnění, která jsou využívána přednostně. (Tichý et al. 2014, s. 230)

Z výše uvedeného vyplývá, že daňová politika EU koordinuje primárně nepřímé daně odváděné „na jiném základě, než je příjem a majetek“ (Paternoster, 2019). Přímé daně jsou odváděné z příjmu, majetku a kapitálu. Evropskými *acquis communautaire* nejsou nikterak upraveny. Spadají výlučně do kompetencí členských zemí EU, nanejvýš mohou být ovlivněny judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Členské státy si tudíž stále mohou svobodně zavést daňový systém, který samy chtějí. (Paternoster, 2019)

Další právní předpisy s možnou vazbou na daně a daňovou harmonizaci zahrnují např. články 45–66 SFEU týkající se volného pohybu čtyř svobod, články 191–192 SFEU týkající se životního prostředí nebo články 107–109 SFEU týkající se pravidel hospodářské soutěže. (Paternoster, 2019)

V oblasti daní lze aplikovat institut posílené spolupráce v souladu s články 326–334 SFEU. (Vondráčková 2016, s. 35) Jako se některé státy např. v roce 2017 rozhodly posílit společnou obranu EU zřízením stálé strukturované spolupráce (PESCO), podobně mohou posílit spolupráci i v oblasti daní, a to za podmínek uvedených v článku 326 SFEU, kde je mimo jiné stanoveno, že: „*Tato spolupráce nesmí narušovat vnitřní trh a ani hospodářskou, sociální a územní soudržnost. Nesmí vytvářet překážku ani diskriminaci v obchodu mezi členskými státy, ani mezi nimi vyvolávat narušení hospodářské soutěže.*“

3.2 Daňová politika EU

Daňová politika EU je velmi citlivou a kontroverzní politikou Evropské unie s proměnlivým směřováním. Důvodem je poměrně úzké sepjetí s regulačními a redistribučními pravomocemi národních států. Daňová politika EU nemá tak svébytné postavení jako např. měnová nebo zemědělská politika EU, vznikala postupně *ad hoc* v souvislosti s dobudováním jednotného vnitřního trhu v 80. a 90. letech 20. století. Formujícími argumenty byly právě jednotný trh, společná měna a v nedávné době navíc reflexe měnové a následné hospodářské krize. Například zdanění zisku je projednáváno již od 70. let minulého století. Hlavním argumentem pro harmonizaci zdanění zisku bylo od samého počátku odstranění překážek volného obchodu v rámci států Evropské unie. Pravomoc vybírat daně patří výlučně do kompetence členských států EU. (Euroskop, 2018)

3.3 Vývoj harmonizace daní v EU

První zmínky o daňové harmonizaci se dle Kopřivy (2011, s. 79) objevily již ve smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství, která byla podepsána Francií, Německem, Itálií a státy Beneluxu. V té době se mluvilo především o harmonizaci výběru nepřímých daní, harmonizace výběru přímých daní nebyla v té době aktuálním tématem a to i přesto, že harmonizování korporátních daní mělo logickou oporu v záměru ekonomické integrace tak, jak byl popsán ve smlouvě.

Proces harmonizace nepostupoval příliš rychlým tempem. Nerudová (2005, s. 38 – 42) uvádí, že k významnému postupu k harmonizaci nedošlo až do 80. let dvacátého století. Hlavním viníkem pomalého procesu daňového sbližování byla snaha jednotlivých států bránit svoji suverénnost a určovat si svou vlastní fiskální politiku. Dalším problémem byl fakt, že pro

přijetí evropské daňové úpravy byla potřeba směrnice, která vyžadovala jednomyslné přijetí a to bylo těžko dosažitelné.

Sbližování daňových systémů začalo probíhat až v devadesátých letech, přičemž v roce 1985 byla vydána tzv. Bílá kniha shrnující nejzásadnější překážky bránící vytvoření jednotného evropského trhu. V této publikaci byly vyjmenovány tři klíčové bariéry. Zaprvé to byla nedostatečná fiskální jednota. Aby bylo možné do roku 1992 vytvořit opravdu volný trh, bylo nutné zrušit hraniční kontroly mezi členskými zeměmi a sblížit výši daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Bylo jasně uvedeno, že není nutné tyto daňové sazby úplně srovnat, pouze stačí, když se budou pohybovat ve vymezených intervalech. V rámci jednotného trhu přijaly členské státy harmonizovaná pravidla pro nepřímé daně. Ve skutečnosti je daň z přidané hodnoty (DPH) součástí *acquis communautaire* a dvě směrnice (1977 a 2006) přesně vymezují režimy DPH v členských zemích Evropské unie s minimální standardní sazbou 15 % a krátkým seznamem snížených sazeb. Na spotřební daně se rovněž vztahují minimální sazby podle článků 191-192 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU). Smlouva zmocňuje Evropskou radu a Evropský parlament k přijímání rozhodnutí, a to i v daňových záležitostech, k ochraně zdraví a životního prostředí a podpoře „racionálního využívání přírodních zdrojů“. V roce 1997 nastal zásadní posun ve společné daňové politice, byl přijat tzv. daňový balíček. Tento balíček řešil zejména problematiku daňové konkurence a přinesl nová opatření cílená na sblížení korporátního zdanění jednotlivých členských států. Zároveň bylo státům znesnadněno přijímat taková opatření, která by podporovala daňovou konkurenci. Tento balíček se však nevěnoval dalším nástrojům přímého a nepřímého zdanění. (Lacina, 2004, s. 418-420)

Trvalo celých 14 let než se v roce 2001 Francie a Německo, nezávisle na ostatních státech, rozhodly navrhnout takzvaný Pakt pro konkurenceschopnost, jehož cílem mělo být posílení míry regulace sazby korporátní daně. Tento návrh se setkal s odporem řady členských států a byl posléze nahrazen kompromisním návrhem, tzv. Paktem Euro Plus. Tento návrh nechal jednotlivým členským státům v oblasti fiskální politiky relativně vysokou míru suverenity a zcela vynechal řešení problematiky harmonizace daňových sazeb. I přesto byl přijat pouze některými členy Evropské unie. (Baldwin & Wyplosz, 2013, s. 502-503)

U daně z přidané hodnoty se začalo s procesem harmonizace v 60. letech 20. století. Dle Nerudové (2014, s. 41-44) se v tehdejší době značně lišily systémy daně z přidané hodnoty v jednotlivých členských státech a oblíbeným byl systém kumulativní kaskádové daně z obratu. Tento systém byl však pro evropský trh značně nevhodný, jelikož se lišila celková odvedená výše daně u konečného produktu. Čím byl výrobní a distribuční řetězec delší, tím byla vyšší cena daného produktu. Volná soutěž a trhy byly tak značně deformovány ve prospěch velkých firem, které byly schopné integrovat více procesů a subdodavatelů pod jednu střech. Takové společnosti měly značnou konkurenční výhodu, jelikož se na jejich produkty nevztahovala tak vysoká daň.

Tato nekompatibilita jednotlivých evropských systémů daně z přidané hodnoty vedla ke vzniku dvou revolučních směrnic. První byla směrnice č. 67/227/EEC z roku 1967. Ta po všech unijních státech požadovala zavedení systému daně z přidané hodnoty. Druhou klíčovou směrnicí byla směrnice č. 67/228/EEC také z roku 1967, která přesně upravila předmět daně a způsob, kterým se bude tato daň uplatňovat. Další význačnou směrnicí byla v roce 1977 šestá směrnice číslo 77/388/EEC, která měla za cíl sjednotit systémy daně z přidané hodnoty u států evropského společenství tak, aby fungovaly bezproblémově v jednotném evropském trhu. Paralelně k šesté směrnicí byla zavedena také směrnice č. 92/77/EEC z roku 1992, která určila meze pro výši sazeb DPH. Základní sazba měla být ve výši alespoň 15 %, zatímco u maximálně dvou snížených sazeb alespoň 5 %. Stejně vymezení sazeb bylo přebráno i do směrnice Rady č. 2006/112/EC nahrazující šestou směrnicí. (Nerudová 2005, s. 30-34)

Druhou harmonizovanou oblastí je oblast kapitálových výnosů. V roce 1990 se směrnice o mateřských a dceřiných společnostech zabývala problémem dvojího zdanění zisků dceřiné společnosti repatriované její mateřskou společností.

Členské státy musí osvobodit repatriovaný zisk nebo odečíst daně zaplacené dceřinými společnostmi od zdanění mateřské společnosti (částečný úvěrový systém). Cílem je zabránit diskriminaci zahraničních dceřiných společností (zdaněno dvakrát) vůči domácím společnostem (zdaněno pouze jednou). V roce 2003 směrnice o úrocích a licencích dále

snížila dvojí zdanění zrušením srážkových daní z přeshraničních plateb úroků a licenčních poplatků v Evropské unii.

V posledních letech se debata změnila z „dvojího zdanění“ na „dvojí nezdanění“. Několik nadnárodních společností bylo obviněno z placení velmi malé daně technikami daňové optimalizace. V září 2013 zahájila OECD ambiciózní program eroze základů a přesunu zisku (BEPS). (Bénassy-Quéré et al. 2014) Cílem je reagovat na nové výzvy v oblasti zdanění právnických osob v globalizované ekonomice, kde přidaná hodnota není distribuována pouze po celém světě, ale také obtížně měřitelná, přičemž rostoucí podíl pochází z duševního vlastnictví. Tento program se bude rovněž zabývat fiskálními výzvami digitální ekonomiky (například rostoucí úloha nehmotných aktiv, jejichž přidanou hodnotu je obtížné najít). Stanoví pravidla pro neutralizaci dopadu hybridních finančních ujednání (financování, které lze zaúčtovat jako dluh v jedné zemi a jako vlastní kapitál v jiné), ke snížení rozsahu dvojitého nezdanění prostřednictvím půjček uvnitř skupiny atd. (Aujean Michel, 2007)

Nediskriminace je jednou z hlavních hodnot Evropské unie. V lednu 2003 byl jako takový přijat kodex chování k odstranění „škodlivých praktik“ při zdanění podniků, jako je rozdílné zacházení se zahraničními a domácími podniky. Projekt ACCIS, který byl zahájen v roce 2001 Evropskou komisí, jde mnohem dále. (Darvas & Wolff, 2014) Harmonizace základů, které tento projekt poskytuje, by zvýšila transparentnost daňové soutěže v tom smyslu, že záleží pouze na sazbách. To by nutně nevedlo ke standardizaci sazeb, protože nejsou jediným určujícím faktorem pro umístění společností. Například země umístěné ve středu Evropské unie těží z lokálního nájemného, které lze zdanit. Poskytování veřejných statků je navíc faktorem přitahování podniků, což někdy posiluje účinek umístění

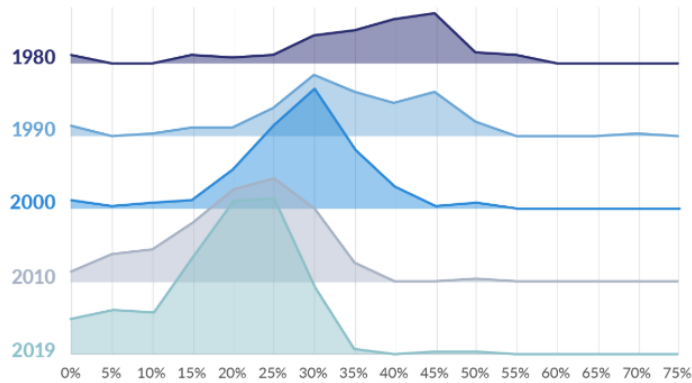
Harmonizace základů by však mohla ještě více zdůraznit tlak na snižování sazeb a nevykloučovala by problém s přerozdělováním zisků: společnosti mohly stále převádět své zisky do jiných zemí, než jsou země, ve kterých k činnosti skutečně dochází (například manipulací s jejich převodními cenami). Mohly by tedy těžit z veřejných statků v jedné zemi, zatímco by byly zdaněny v jiné zemi. Z tohoto důvodu Komise také navrhla konsolidovat zdanitelné zisky nadnárodních společností v Evropské unii a rozdělit konsolidovaný základ mezi různé členské státy pomocí distribučního vzorce, který by závisel na fyzickém kapitálu,

počtu zaměstnanců, mzdě a obratu. Každá země by pak mohla zdanit část základny podle sazby podle svého výběru. (Bénassy-Quéré et al. 2014)

Další z oblastí harmonizace je daň z příjmu právnických osob (DPPO). V Evropské unii již od roku 2011 probíhá debata o společném základu daně z příjmu právnických osob (CCTB) a společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob (CCCTB). Již od samého začátku se k těmto návrhům řadí velká část členských států Evropské unie skepticky, jelikož není zřejmé, jak výhodné by to pro kterou zemi/firmu bylo. Cílem návrhů je, aby byly daně placeny tam, kde je skutečná ekonomická aktivita, tj. aby se zamezilo agresivnímu daňovému plánování a přesouvání zisků do jurisdikcí s nižšími daňovými sazbami. (SPČR, 2016) CCCTB má také za cíl zjednodušit daňovou administrativu v Evropské unii. Harmonizace daňových základů by znamenala mít jedno jasné pravidlo pro výpočet daňového základu pro všechny členy EU místo 28 různých národních pravidel. Firmy by díky tomu ušetřily náklady na daňové poradenství, na úpravu systémů v jednotlivých členských státech a celkově by zjednodušil přeshraniční obchod v rámci Evropské unie. Konsolidace zisků by měla za efekt snížení nákladů na stanovování transferových cen v rámci jedné skupiny, které se v dnešní době musejí stanovovat podle obvyklých cen. Také by mohly znatelně klesnout náklady na založení dceřiné společnosti v jiných členských zemích. (SPČR, 2016)

Jedním z důvodů pro diskuzi o zavedení CCTB či CCCTB je daňová soutěž, která vede k postupnému snižování daně z příjmů právnických osob. V ekonomicky vyspělých státech (státy angloamerické demokracie, země západní Evropy, severské státy atd.) došlo ke snížení průměrné sazby daně z příjmu právnických osob ze 49 % v roce 1982 na 28 % v roce 2010. Ve všech zemích OECD klesla průměrná daňová sazba ze 49,1 % (rok 1985) na 34,5 % (rok 2007). (Taxfoundation, 2019) Tento pokles ukazuje názorně obrázek 2, ve kterém je pro každou z pěti dekad uveden graf ukazující podíl jednotlivých výší zdanění pro všechny země, u nichž byl tento údaj pro dané období k dispozici. Z grafu je vidět zřejmý posun v čase směrem od sazeb okolo 40-50 % spíše ke 20-25 %.

Obrázek 2: Distribuce výše DPPO dle dekád



Zdroj: Taxfoundation (2019), online, cit. 2020-02-10

V čase tedy spíše klesá daňové zatížení kapitálu a daňová zátěž nemobilních aktiv se spíše zvyšuje, jedná se například o práci či nemovitosti. Zvyšování daní z příjmu právnických osob by nejvíce dopadlo na ty společnosti, které z různých důvodů (především kvůli jejich velikosti) nemohou využívat praktik daňové optimalizace.

Pokud jde o zdanění příjmů z úspor, směrnice přijatá v roce 2003 stanovila úplnou výměnu informací mezi členskými státy po přechodném období, během kterého by země uplatňující bankovní tajemství (Rakousko, Belgie, Lucembursko) uplatňovaly srážkovou daň. V březnu 2014 pozměněná směrnice rozšířila rozsah informací, které mají být vyměňovány, což ztěžuje obcházení pravidel. Kromě toho se členské státy dohodly, že do konce roku 2014 sladí své právní předpisy a postupy s modelem automatické výměny informací OECD, který byl schválen skupinou G20 v únoru 2014.

A konečně v oblasti zdanění příjmů z práce neexistuje harmonizace, ale pouze obecné pokyny, které spočívají například v postupném přesunu daňového zatížení z faktoru práce na energetické a environmentální daně.

Boj proti agresivnímu daňovému plánování je další součástí v procesu harmonizace daňových soustav členských států Evropské unie. Proti těmto praktikám Evropská unie

podnikla již několik kroků, zaprvé je to přijetí směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD - Anti-tax avoidance directive) a druhé směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem (ATAD 2 - Anti-tax avoidance directive 2). Tyto směrnice stanoví opatření pro řešení takzvaných hybridních nesouladů ve vztazích se zeměmi mimo EU. Evropská komise definuje tyto praktiky následovně: „*Uspořádání vedoucí k hybridním nesouladům využívajícím rozdíly v daňovém zacházení se subjektem či nástrojem podle právních předpisů dvou či více daňových jurisdikcí za účelem dosažení dvojího nezdanění.*“ (Evropská komise, 2016)

Dle studie KPMG měla v roce 2016 společnost Apple doplatit Irsku 351 miliard korun na korporátní dani. To představuje čtvrtinu výdajů státního rozpočtu České republiky. (Toman, 2016). ATAD upravuje několik záležitostí týkajících se vyhýbání se daňovým povinnostem. První je konec neomezené uznatelnosti nákladů na dluhové financování. Náklady spojené s financováním společnosti by měly být daňově uznatelné pouze do výše 30 % zisku před započtením úroků, daní a odpisů (EBITDA). Výpočet je následující, zisk před zdaněním zvýšený o odpisy a o rozdíl mezi náklady na financování a příjmy společnosti z financování. Členské státy se však mohou rozhodnout, zdali budou úroky do výše tří milionů eur daňově uznatelné bez ohledu na splnění kritérií EBITDA. Směrnice také obsahuje přechodné ustanovení, které stanovuje, že se nové restriktce nevztahují na půjčky uzavřené před 17. červnem 2016. Směrnice také dává volnost členským státům Evropské unie v oblasti uplatnitelnosti neuznaných nákladů bez omezení v budoucnu, přenesení neuznaných nákladů až tři roky do minulosti či přenesení nevyužité nákladové kapacity až pět let do minulosti.

Zdanění při odchodu, neboli exit taxation, je dalším problémem, který směrnice ATAD řeší, jedná se o zdanění nerealizovaného zisku při přeshraničních převodech majetku mezi společnostmi a stálou provozovnou a v případě, že je přesunuta daňová rezidence. Dále směrnice říká, že transakce, které nemají jinou vnitřní hodnotu než pouhé získání daňové výhody, nemají být uznány. Další součástí směrnice je pravidlo CFC, které se zabývá zdaněním zisku ovládaných společností. Ovládá-li firma v zahraniční jinou firmu, může dojít k situaci, že bude zdaněn i zisk ovládané společnosti a to v rámci základu daně ovládané společnosti. Týká se to především pasivních příjmů, tj. úroků, dividend, licenčních poplatků

či příjmů z finančních činností. Dle finální verze směrnice by neměly těmto pravidlům podléhat příjmy z nemovitého majetku. Poslední oblastí, na kterou by směrnice ATAD měla dolehnout, je omezení hybridních struktur, které jsou častým nástrojem pro obcházení daňových předpisů spočívajícím ve využívání nesouladu mezi zákony jednotlivých států. Nemělo by tedy již docházet například ke dvojímu odpočtu stejných úrokových nákladů. (Toman, 2016)

Praktická část – komparativní případové studie

Praktická část práce představí tři komparativní studie, konkrétně se bude jednat o analýzu situace ve Francii, v Irsku a Lucembursku a v České republice. Výběr Irska a Francie byl motivován rozdílným přístupem k otázkám daňové harmonizace, Česká republika byla přidána jako příklad malého státu, který do Evropské unie přistoupil s jejím rozšířením v roce 2004 a je nachází se názorově přibližně mezi státy případové studia I a II.

4 Komparativní případové studie

4.1 Případová studie I – Francie

Ve Francii by harmonizace zdanění na evropské úrovni měla v zásadě znamenat snížení sazeb DPH a snížení zdanění úspor. Je to dopad těchto opatření, které je možné studovat pomocí modelu všeobecné rovnováhy. Rozsah reforem DPH a jejich tempo v různých evropských zemích závisí na metodách daňové harmonizace, a zejména na metodách výběru DPH. Pokud je zboží zdaněno podle místa spotřeby, harmonizace systémů DPH skutečně není příliš naléhavá. Pokud by naopak byla zachována zásada zdanění podle země původu, rozdílné sazby sazeb DPH mezi zeměmi by umožnily daňové arbitráže agentům (subjektům) nepodléhajícím dani. Ti, kteří nemohou získat zpět DPH z jejich nákupů, by byli vybízeni k tomu, aby získali dodávky v zemích s nízkými sazbami. V případě Francie jsou rizika přemístění nákupů domácností koneckonců omezená a existovala by v každém systému bez hraničních kontrol. Na druhé straně jsou závažnější pro jiné osoby nepodléhající dani (nemocnice, částečně finanční instituce, místní veřejné správy...), které jsou zdrojem 30 % příjmů z DPH. Pokud se na druhou skupinu nepoužije zvláštní režim, bylo by obtížné vyhnout se snížení sazeb DPH ve Francii. (Aujean Michel, 2007)

Ve skutečnosti již harmonizace začala. Rozhodnutí přijatá na úrovni Společenství vedla ke ztrátám rozpočtových příjmů. Členské státy se proto dohodly snížit počet sazeb DPH na dvě (normální a snížené sazby) a harmonizovat zařazení zboží do každé z těchto dvou kategorií. Například televizor bude součástí normální sazby ve všech zemích, výše této sazby se však může v každé zemi mírně lišit.

Pro Francii to má dva hlavní důsledky: vyšší sazba na luxusní výrobky bude muset být zrušena a také dojde ke snížení zdanění energie tradičně určené k odrazování od spotřeby dovážené energie. Kromě toho pravděpodobně zmizí i další zvláštnosti francouzské DPH týkající se zejména podniků (remanence DPH u určité mezi-spotřeby, dlouhé zpoždění při vymáhání DPH atd.).

Pokud by se zdanění mělo provádět podle původu produktů, tak je dle (Boiteux, 1988) obecně akceptováno, že rozdíl sazeb u hlavních partnerů a zejména u Německa by neměl překročit dva procentní body. Změna německého přístupu by však znamenala snížení „normální“ sazby ve Francii o 2,6 %. (Aujean Michel, 2007)

Pokud jde o zdanění úspor, účinky evropské harmonizace (nebo spíše nedostatečné harmonizace) jsou stále nejisté. Zanechání návrhu Společenství týkajícího se srážkové daně z kapitálových příjmů pravděpodobně zní jako smrtící mechanismus pro daňový systém společný všem členským státům. Tento handicap uvádí zejména státy jako Francie, kde kapitálový příjem nese poměrně vysoké daňové zatížení. Francie v reakci na to přijala různá opatření ke snížení toku kapitálu do zemí Evropského společenství, které fungují jako daňové ráje.

Daňové pobídky jsou francouzským domácnostem nabízeny, když ukládají své úspory do domácích finančních institucí. Tato implicitní segmentace trhu částečně vyrovnává účinky liberalizace kapitálových toků. Kromě toho byly výrazně sníženy daňové sazby z kapitálových výnosů, a to z rozmezí 25 až 30 % na jednotnou sazbu 15 %. (Aujean Michel, 2007) Nové finanční nástroje, jako je kapitalizace Sicavs, navíc umožňují většině francouzských spořitelů vyhnout se zdanění kapitálových výnosů jejich přeměnou na nezdaněné kapitálové zisky. Celkově vzato tyto reformy nepochybně umožní vyhnout se masivnímu přesunu francouzských úspor, ale mohly by vést ke ztrátám daňových příjmů

představujících přibližně 0,5 % HDP. Jaká by tedy byla pravděpodobná reakce francouzských orgánů? Dokončení evropského jednotného trhu by sice mělo být doprovázeno rychlejší expanzí a generováním většího příjmu z daní, ale kompenzovalo by jen malou část počátečních ztrát. Pokud Francie nebude schopna snížit veřejné výdaje nebo akceptovat zvýšení schodku, což by bylo v rozporu s cílem stabilizace veřejného dluhu, řešením by bylo zvýšení přímých daní. V příštích letech proto pravděpodobně uvidíme výrazné přerozdělení role různých daní. Přes rozsah tohoto otřesu však bylo provedeno jen málo studií o jejich makroekonomickém dopadu na členské státy Evropské unie. Na základě neokeynesiánských makroekonomických modelů dochází k závěru, že harmonizace by měla mít omezený a spíše pozitivní dopad na francouzskou ekonomiku. (Aujean Michel, 2007)

V roce 2018 se Francie (spolu s Německem) vyjádřila jako hlavní podporovatel Společného základu daně z příjmů právnických osob (CCTB). Francouzský ministr financí Bruno Le Maire se k návrhu rozšíření CCTB vyjádřil následovně “Evropa potřebuje jednotný rámec pro daňovou politiku. Jedná se o jedinou cestu, jak zabránit neférovým daňovým praktikám a škodlivému „závodu ke dnu“, a také k vytvoření transparentních a férových podmínek pro soutěžení evropských obchodních společností“⁴ (Nienaber, 2018)

4.2 Případová studie II – Irsko a Lucembursko

Od počátku dvacátých let 20. století probíhá v Evropské unii širší diskuse o tom, zda by daňové sazby měly či neměly být harmonizovány v celém regionu. Evropská unie skutečně neexistuje z hlediska daňové politiky jako jednotný trh a 28 členských států EU stále provozuje vlastní vnitrostátní daně z příjmu právnických osob. Přes dlouhou historii iniciativ a plánů týkajících se harmonizace daní z příjmu právnických osob v rámci bloku v posledních

⁴ Europe needs a common framework in tax policy. This is the only way to prevent unfair tax practices and a harmful tax race to the bottom, and to create transparent and fair conditions of competition for European companies,”

15–18 letech je koordinace mezi členskými státy stále velmi minimální a sazby daně z příjmu právnických osob kolem 9 % koexistují s 35% vrcholy. (Darvas & Wolff, 2014)

Zaměření na harmonizaci daní bylo v centru současné výkonné pobočky EU a mělo přímé plány na zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem ze strany podnikatelů - zejména velkých podniků - působících v EU. V roce 2016, 25. října, Evropská komise oznámila záměr pokračovat v zásadní reformě daně z příjmu právnických osob, aby přehodnotila způsob, jakým jsou společnosti zdaněny na jednotném trhu, „poskytující spravedlivý systém daně z příjmu právnických osob podporující růst“. (Aujean Michel, 2007)

Oficiální prohlášení EU veřejně vysvětlilo, že plánem EU bylo vytvoření společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob (CCCTB), jakési rovné podmínky pro nadnárodní společnosti v Evropě, „uzavřením cest používaných pro vyhýbání se daňovým povinnostem“. Pierre Moscovici, komisař pro hospodářské a finanční záležitosti, daně a cla, řekl: „Společnosti potřebují v EU jednodušší daňová pravidla. Zároveň musíme pokročit v boji proti daňovým únikům, který přináší skutečnou změnu.“ (Barbier-Gauchard, 2008)

Irský premiér Leo Varadkar na zasedání 2018 členských států UE v roce 2018 znovu potvrdil společný závazek k zásadě hospodářské soutěže mezi členskými státy EU v oblasti daňové politiky.

Irsko vyjádřilo rozhodný nesouhlas s jakýmkoli pokusem o harmonizaci daní a změnou obchodních zákonů v Evropské unii a uvedlo, že by to poškodilo hospodářskou soutěž na jednotném trhu. „*Nechceme vidět žádnou regulaci v EU, která by svázala ruce Irska v daňové politice, zdanění právnických osob a jakémkoli jiném zdanění. Nevěříme, že harmonizace daní je žádoucí cestou.*“ (Reuters, 2018). Vysvětlil, že evropské hospodářství by bylo silnější, kdyby existovala konkurence mezi členskými státy. Jako vlády sdílíme myšlenku, že musíme mít konkurenci mezi členskými státy pokud jde o daň z politiky, “uvedl šéf irské vlády. „Skutečně sdílíme myšlenku, že země musí stanovit své vlastní daňové sazby. Jak pro daň z příjmu právnických osob, tak pro daně z příjmu“ (Reuters, 2018)

Není tajemstvím, že v některých členských státech EU se daňová konkurenceschopnost stala klíčovým faktorem úspěchu pro přilákání velkých nadnárodních společností, a tím i pro silný hospodářský růst. Pro země, jako je Irsko, Nizozemsko a Malta, které mají jedny z nejnižších sazeb daně z příjmu právnických osob v regionu, by zavedení CCCTB rozhodně nebylo vhodné. Z tohoto důvodu odmítl lídr Irska Leo Varadkar jakékoli úsilí o harmonizaci předpisů o dani z příjmů právnických osob a jiných daní v celé EU.

"Nepovažujeme daňovou harmonizaci za požadovaný směr" dodal Varadkar. (Reuters, 2018)

Varadkar souhlasil s tím, že evropská ekonomika byla nejsilnější v oblasti konkurence mezi členskými státy. „Velmi sdílíme názor, že země by si měly stanovit vlastní sazby daně. Jak pro daně z příjmu právnických osob, tak pro daně z příjmu,“ dodal.

Irsko patří mezi země s nejnižším zdaněním právnických osob v Evropě. Irsko, které v posledních letech učinilo ze zahraničních investic klíčový prvek k posílení ekonomiky, provozuje v rámci 28členného bloku skutečně jednu z nejnižších daní z příjmu právnických osob v EU se sazbou 12,5%. (Bénassy-Quéré et al. 2014)

Evropská komise předložila několik návrhů a zavedla různá opatření k dosažení jednotného evropského trhu. Některé z těchto návrhů se týkají harmonizace daní z přidané hodnoty (DPH) a spotřebních daní. Navzdory skutečnosti, že výběr navrhované úrovně sazeb DPH a spotřebních daní je založen na současné situaci ve většině zemí EHS, existuje proti návrhům velký odpor.

Lucembursko se obává, že návrhy na harmonizaci nepřímých daní Komise budou mít výrazný negativní dopad na její ekonomiku. Lucembursko odolává harmonizaci nepřímých daní zejména ze strachu ze zhoršení cenové konkurenceschopnosti (kvůli mzdové a cenové spirále) a poklesu nerezidentní spotřeby.

Tento problém vyplývá ze skutečnosti, že daňová soutěž se neuskutečňuje pouze na daňových sazbách, ale také na daňových základech: vlády mohou být v pokušení nabídnout osvobození od daní nebo úvěry, aby přilákaly zahraniční investory nebo kvalifikovanou pracovní sílu. To se ve skutečnosti děje v Lucemburku. (Bénassy-Quéré et al. 2014)

Lucemburský premiér se domníval, že „zdanění je vnitrostátní pravomocí a v Lucembursku je také součástí sociální politiky“. Jinými slovy, nemá v úmyslu vidět, jak jiné evropské země diktují jeho fiskální politiku ve Velkovévodství. "Nechci zvýšit své zdanění o 10, 15 nebo 20 %, protože jiné země nejsou schopny jinak spravovat své veřejné výdaje," dodal předseda vlády.

„Nemůžeme přijmout pravidla, která by poškodila naši konkurenceschopnost, a tím nepřímou, náš růst. Jednalo se například o reakci lucemburského předsedy vlády Xaviera Bettele na záměr Komise zavést evropskou digitální daň. Úsilí Unie o harmonizaci daňových systémů svých členských států se pravidelně setkává s tvrdohlavým odporem lucemburských vlád. Tento obranný postoj je zvláště patrný v probíhající debatě o odstranění pravidla jednomyslnosti v evropských daňových záležitostech. Tón může zůstat vždy zdvořilý, Lucemburská reakce je „bez nás“ jasná a ostrá.

Od „Lux Leaks“ v listopadu 2014 zná celý svět „ošklivá malá tajemství“ Lucemburska. Jeho obraz jako vzorového členského státu byl vážně poškozen mezinárodními dopady případu. Od té doby však nedošlo k žádným skutečným změnám. Lucembursko se rozhodně vzdalo bankovního tajemství, otevřelo se mezinárodním diskusím a ukončilo určité excesy své politiky vyhýbání se daňovým povinnostem, která je v platnosti od desetiletí ve prospěch bohatých podniků a jednotlivců. Na druhé straně však použití společností krycích společností registrovaných v Lucembursku k tomu, aby nemusely platit daně ze svých zisků, zůstává dodnes nešťastnou realitou. (Bénassy-Quéré et al. 2014)

Pokud je Lucembursko takovou výjimkou na evropském politickém poli, je to částečně způsobeno tím, že tato malá země je ekonomicky i sociálně v jiné kategorii. Rozmach ve finančním sektoru od 80. let měl pozitivní dopad na hrubý domácí produkt (HDP). Až do finanční krize rostla lucemburská ekonomika v průměru o 5 % ročně. HDP na obyvatele přesahuje 90 000 EUR - téměř trojnásobek evropského průměru a více než desetinásobek v Bulharsku. Lucemburský systém sociální ochrany nemá v Evropě obdoby. I vzhledem k tomu, že multikulturalismus je hluboce zakořeněn v lucemburské společnosti, jsou to bezpochyby důvody, proč zde populistické strany dosud neměly šanci získat větší politický vliv. (Bénassy-Quéré et al. 2014)

Prosperita Lucemburska je dle Bénassy-Quéré et al (2014) zjevně přímo spojena s jeho otevřeností a hospodářskou dynamikou. Mohli bychom hovořit o „agresivní daňové strategii“, o které hovořila Evropská komise. Tato opakující se obvinění jsou v rozporu s představou „modelového členského státu“, „stavitele mostů“ a „čestného zprostředkovatele“, které následná lucemburská vláda pečlivě kultivovala. Nakonec pouze posílili konsenzus o lucemburské evropské politice: zásadně progresivní a eurofilní, ale s jasnou tendencí blokovat změny v daňových otázkách.

Na druhé straně se tlak na daňové ráje po celém světě postupně snižuje. S touto „polokrizí“, přijímáním uprchlíků a obchodních sporů, byla otázka větší daňové spravedlnosti odsunuta do pozadí. Lucemburská vláda každopádně hraje konstruktivní roli v mnoha evropských otázkách.

Nemluvě o tom, že se mezinárodní ekonomická situace změnila. Většina evropských ekonomik roste, i když dopady finanční krize jsou všude hmatatelné. Lucembursko neakceptuje tu možnost, že by mohly existovat hlubší důvody sociální nerovnosti mezi členskými státy a uvnitř nich. Lucembursko samozřejmě není lhostejné k osudu Evropské unie. Možná více než kterákoli jiná země, její ekonomika závisí na silné unii a dobře fungujícím jednotném trhu. (Bénassy-Quéré et al. 2014)

V roce 2019 Lucembursko zaznamenalo další velký úspěch v tažení proti evropským snahám o zamezení agresivního daňové optimalizace když úspěšně zablokovalo navrhovanou směrnici, která by donutila členské státy Evropské unie zveřejňovat informace o tom, kolik u nich velké nadnárodní společnosti daní. V této iniciativě byli společně s Irskem, Maltou a Kypru. (Meyer, 2019)

4.3 Případová studie III – Česká republika

Česká republika je součástí evropského vnitřního trhu a Evropské unie od 1. května 2004. Od tohoto roku (po vstupu do EU) je v České republice upraveno DPH zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon je v souladu

s předpisy Evropské unie. V České republice bylo DPH zavedeno v roce 1993, přičemž nahradilo zastaralý koncept daně z obratu. (Široký 2008, s. 145)

Zákon o dani z přidané hodnoty byl několikrát novelizován, k nejvýznamnějším změnám došlo v roce 2009 zákonem č. 302/2008 Sb., který obsahoval celkem 312 pozměňovacích bodů, součástí byla takové evropská směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 28.11.2006 o společném systému DPH byla z pohledu České republiky vůbec nejdůležitějším evropským předpisem. (Široký 2008, s. 191) Tato směrnice nahrazovala šestou směrnicí Rady z roku 1977 sloužící jako podklad pro tvorbu Zákona o dani z přidané hodnoty v době vstupu České republiky do EU v roce 2004. Další rozsáhlá změna Zákona o dani z přidané hodnoty proběhla v roce 2014, kdy byl Zákon novelizován zákonem č. 502/2012 Sb. S účinností od 1.1.2015 jsou díky novelizaci Zákona o dani z přidané hodnoty uplatňovány tři sazby DPH. Základní sazba DPH činí 21 %, první snížená sazba činí 15 % a druhá snížená sazba činí 10 %. (Zákon č. 235/2004 Sb., §47) Dvě snížené sazby DPH jsou v Evropské unii relativně běžné, například Polsko, Rakousko či Belgie mají více sazeb, naopak Dánsko aplikuje pouze jednu sazbu ve výši 25 %. (EU VatDesk, 2020)

Korporátní daň, nebo také daň z příjmu právnických osob (DPPO), je v současné době nastavena na 19 % a stále odolává celo-evropské harmonizaci. Česká republika se k původnímu návrhu společného základu daně z příjmů právnických osob (CCTB) z 16. března 2011 postavila skepticky. Tento návrh měl za cíl harmonizovat pravidla pro společný základ daně z příjmu právnických osob, posílit konkurenceschopnost společností sídlících v Evropské unii vůči podnikatelům ze třetích zemí a usnadnit přeshraniční činnost společností a podporovat obchod a investice. Tyto diskutovaná pozitiva jsou však dle stanoviska Ministerstva financí České republiky (MFČR, 2019) převážena možnými negativy. Hlavním důvodem neúspěchu původního návrhu byla přílišná ambicióznost projektu.

Další návrhy byly předloženy 25. října 2016, jednalo se o návrh na společný základ daně z příjmu právnických osob (CCTB) a návrh na společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob (CCCTB), který by byl řešen až poté, co by byla shoda ohledně CCTB. Společný základ daně z příjmu právnických osob (tedy CCTB) je zaměřen na prvky

společného základu DPPO a za cíl má sjednotit daňové systémy napříč státy Evropské unie a tak sjednotit daňový základ, dále zvýšit spravedlnost daňového systému, bojovat s daňovými úniky, odstranit některé preferenční daňové režimy mezi členskými státy Evropské unie a zjednodušit přeshraniční spolupráci. V současné době však stále nepanuje shoda napříč členskými státy ani na základních prvcích CCTB. Základní neshody panují v rozsahu původní směrnice, vztahu daní a účetnictví a flexibility vs. harmonizace. (MFČR, 2019)

Společný základ daně z příjmů právnických osob má řadu potenciálních výhod a nevýhod. Mezi výhody patří omezení daňových úniků, narovnání podmínek mezi jednotlivými členskými státy, odstranění některých preferenčních daňových systémů, stabilnější podnikatelské podmínky a zjednodušení daňového systému v Evropské unii. Nevýhodami CCTB je ztráta suverenity členských států Evropské unie v oblasti daňové politiky, významné administrativní náklady a rizika, nejisté fiskální dopady, nižší flexibilita v situaci případné změny zákona a také možnost, že se požadované harmonizace nikdy nedosáhne. V reakci na vývoj v oblastech CCTB schválil parlament neutrální rámcovou pozici, jejímž cílem je sledovat další vývoj jednání, obecně je však pozice české strany značně skeptická. Nejdříve je potřeba, aby byly vyjasněny základní problémy směrnice. (MFČR, 2019)

Kromě oficiální pozice českého parlamentu je vhodné zmínit i pozici Svazu průmyslu a dopravy České republiky (SPČR). Svaz považuje záměr zjednodušit daňové povinnosti pro mezinárodně působící firmy jako pozitivní, nicméně nesouhlasí s takto zásadními a komplikovanými změnami a povinným režimem. Ve stanovisku se píše následující *„Zajištění jednoznačné úpravy všech konkrétních situací z praxe na základě složitosti současných daňových systémů považujeme za velmi obtížné a na základě předloženého návrhu nelze jednoznačně potvrdit, že bude vše připraveno tak, aby pro firmy byl skutečně přínos jednoznačný.“* (SPČR, 2016)

Stanovisko Svazu průmyslu a dopravy České republiky připomnělo fakt, že harmonizovat 28 národních pravidel bude nelehký úkol, jelikož se jedná o různé právní a daňové systémy, systémy daňových správ, judikatury, ustálené praxe, výklady a pohledy a složitosti na národní úrovni. Bez znalosti podrobných detailů o dopadu CCTB na obchodní aktivity firem

v jednotlivých zemích nelze určit, zdali bude CCTB pro firmy opravdu přínosem. Hlavní připomínku SPČR je fakt, že návrh předkládá směrnici jako povinnou, s tím však nesouhlasí a požaduje, minimálně v první fázi, dobrovolnost takové úpravy. Striktní pravidla pro harmonizaci daňového základu by se neměla uplatňovat i na malé a střední firmy, pokud na to samy nepřistoupí či pokud je u nich riziko přesunu daňové povinnosti mezi státy EU nízké. Současný návrh směrnice CCTB také stanoví nedostatečně dlouhou dobu pro implementaci, systém měl být přijat do 31.12.2018 a od 1.1.2019 měl být v platnosti. Jak se ukázalo, tak tento termín se zdaleka nestihl a jednání stále probíhají.

Boj proti agresivnímu daňovému plánování se v Evropě řídí směrnicí ATAD, která byla do českého práva implementována se zpožděním 1.4.2019. Jedná se o zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony. Mimo jiné došlo k novelizaci ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. (Finanční správa, 2019)

Ustanovení § 23e zákona č. 80/2019 Sb. vnáší do českého právního řádu pravidla směrnice ATAD pro omezení uplatnitelnosti „úroků“ v základu daně z příjmu právnických osob. Smyslem tohoto nařízení je, že nadměrné výpůjční výdaje je možné uznat v základu daně pouze do daného stanoveného limitu. Limit je zákonem stanoven na 30 % daňového zisku před zdaněním, úroky a odpisy, maximálně však ve výši 80 milionů Kč. Dále zákon o dani z příjmu umožňuje opět hospodářský výsledek snížit o částky, na jejichž základě byl dle navrhovaného pravidla zvýšen hospodářský výsledek, nebo částky dané rozdílem mezi příjmy a výdaji a to v případech, kdy daný poplatník nedosáhne uvedeného limitu výpůjčních nákladů.

Další implementovaná změna se týká daně z příjmů právnických osob a zavádí pravidla pro zdaňování ovládané zahraniční společnosti. Jedná se tedy o takzvaná CFC pravidla. Tato pravidla zavedla zpřísnění podmínek pro zahraniční firmy, které jsou vytvořeny v rámci své skupiny ve státech, v nichž je nízká hladina zdanění, s cílem do těch společností tzv. přelévat zisky za použití tzv. pasivních příjmů. Tím dochází k snížení efektivního daňového zatížení skupiny a vyhnutí se placení daně z těchto pasivních příjmů v České republice. Pro omezení daňové uznatelnosti nadměrných výpůjčních výdajů a CFC pravidla se v České republice

začnou poprvé aplikovat u daňových příznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku počínaje 1.4.2019 a ve zdaňovacím období kalendářního roku 2020. (Finanční správa, 2019)

Jak je tedy vidět z předchozích odstavců, v České republice panuje skeptický, ale nikoli vysloveně opoziční, vztah k problematice daňové harmonizace na evropské úrovni. Česká vláda a její představitelé jsou, na rozdíl od představitelů Irska či Lucemburska, korektnější a dávají daňové harmonizaci a koordinaci prostor. Na druhou stranu se aktivita české politické reprezentace ani zdaleka neblíží francouzské, která má mnohem větší zájem o co nejrovnější daňový systém napříč státy Evropské unie.

Závěr

Tato bakalářská práce měla za cíl popsat problematiku daňové konkurence a aktuální vývoj daňové harmonizace v Evropské unii a ukázat tento vývoj na konkrétních příkladech Francie, Irska, Lucemburska a České republiky. V úvodu práce byly vymezeny tři hypotézy a dvě výzkumné otázky.

Práce se skládala z několika hlavních částí, v teoretické části byly nejdříve vymezeny klíčové pojmy spjaté s problematikou daňové harmonizace, kterými jsou daňová konkurence, daňová koordinace, daňová harmonizace a agresivní daňové plánování. Následovalo základní představení teorie daňové harmonizace a popis průběhu a cesty návrhů a implementací daňové harmonizace v Evropské unii. Praktická část se zaměřila na konkrétní případy čtyřech zemí. První zemí byl zakládající člen EU a významná evropská ekonomika, Francie. Menší země zastupovaly specifické případy Irska a Lucemburska a země bývalého východního bloku reprezentovala Česká republika.

V rámci států Evropské unie se významně liší jednotlivé daňové systémy a bilaterální či multilaterální smlouvy o daňové koordinaci nemají velký význam, je tedy nutné tuto problematiku řešit přímo na půdě Evropské unie. Základním problémem daňové harmonizace je prostý fakt, že se na dohodě musí podílet řada států s odlišnými ekonomickými zájmy, hospodářskou vyspělostí, odlišným sociálním systémem atd. U ekonomicky vyspělých států probíhá v důsledku daňové konkurence v čase postupné snižování některých typů daní na úkor jiných, to dle Evropské komise pokřivuje jednotný trh a daňová koordinace by mohla předcházet značným ztrátám na daňových výnosech. Jak bylo ukázáno, existuje řada argumentů pro a proti daňové harmonizaci či koordinaci. Jeden přístup vidí v daňové konkurenci prostředek zvyšující blahobyt země a jejích obyvatel, naopak druhý přístup vnímá daňovou konkurenci jako škodlivou a propaguje nějakou z forem daňové koordinace či přímo harmonizace. Důležitá je v tomto kontextu teorie spontánního harmonizačního efektu, který díky daňové konkurenci vede státy k postupnému sblížení svých daňových sazeb. V praxi však pro dokonalé fungování tohoto efektu existují zábrany, což bylo ukázáno na příkladu Francie, která má velmi rozsáhlý sociální stát a nevole

francouzských voličů ke snižování daní (a tudíž i sociálního státu) zamezuje významnějším změnám daňové zátěže.

Praktickou část této práce a tři případové studie lze shrnout následovně. Francie patří mezi země podporující daňovou harmonizaci korporátní daně s cílem omezit agresivní daňové optimalizaci a srovnat podnikatelské prostředí pro firmy podnikající v rámci Evropské unie. To je dáno mimo jiné faktem, že by dle provedených studií měla daňová harmonizace na francouzskou ekonomiku spíše pozitivní dopad. Naproti tomu Irsko je jednoznačně proti snahám o prohloubení daňové harmonizace v rámci zemí Evropské unie. To shrnuje nejlépe vyjádření irského premiéra Leo Varadkara „*Nechceme vidět žádnou regulaci v EU, která by svázala ruce Irska v daňové politice, zdanění právnických osob a jakémkoli jiném zdanění. Nevěříme, že harmonizace daní je žádoucí cestou.*“. Postoj Irska má pravděpodobně stejně jako v případě Francie ekonomický základ, Irsko patří mezi státy, které mají nejnižší zdanění právnických osob v Evropě a tím lákají velké množství zahraničního kapitálu a podporují ekonomický růst. Podobný postoj má Lucembursko, které nechce akceptovat diktát jednotné fiskální politiky, to je dáno především specifickými ekonomickými zájmy Lucemburska, které i díky své malé velikosti bylo schopno velice flexibilně upravovat svoji fiskální politiku a tak podpořit svůj ekonomický růst. Česká republika je, co se akceptace trendu daňové harmonizace, někde mezi Francií a Irskem. Česká vláda nepatří mezi nejhlasitější kritiky návrhů na sjednocení korporátních a jiných daní, ale nepatří ani mezi podporovatele. Ministerstvo financí České republiky se v oficiálním dokumentu vyjadřuje korektně a tvrdí, že by potenciální přínosy sjednocení daně z příjmu právnických osob pravděpodobně nepřevýšily možné negativní efekty. Teorie fiskálního federalismu na základě principu subsidiarity doporučuje rozhodovat o fiskálních otázkách (a daňové zátěži) na co nejnižší úrovni veřejné správy.

Výzkumné otázky byly následující:

Jaké jsou možnosti daňové harmonizace na úrovni Evropské unie?

Jaká jsou omezení daňové harmonizace na úrovni Evropské unie?

Na tyto rozsáhlé výzkumné otázky bylo postupně odpovídáno v teoretické i praktické části této práce, přičemž byly vymezeny tři pracovní hypotézy:

H1: Ve členských státech Evropské unie dochází k postupnému sblížení daňových systémů.

- Tuto hypotézu lze potvrdit, jelikož bylo v textu práce názorně ukázáno, že v čase dochází nejenom ke snahám o daňovou harmonizaci, ale jsou učiněny i konkrétní kroky vedoucí k jejímu dosažení.

H2: Česká republika patří mezi státy, které vnímají pozitivně daňovou harmonizaci na evropské úrovni.

- Česká republika se dlouhodobě staví spíše negativně a skepticky k procesu daňové harmonizace. V současné době je pro ČR spíše výhodné mít více volnosti při rozhodování o vlastní daňové politice. Tato volnost umožňuje vytvořit v ČR konkurenceschopné a lákavé prostředí pro zahraniční investory a zároveň brání odsunu velkých firem do zahraničí. Tuto hypotézu lze tedy zamítnout.

H3: Politická a ekonomická heterogenita členských států EU znemožňuje úplnou daňovou harmonizaci.

- Jak bylo názorně ukázáno v praktické části této práce, většina států má tendenci při vyjednávání o daňové harmonizaci upřednostnit vlastní ekonomické zájmy. Daňová harmonizace postupuje pomalým tempem a zvětšování počtu členských států Evropské unie nepomáhá dosažení konsensu, naopak je dohoda méně pravděpodobná. Vzhledem k politické situaci napříč státy Evropské unie je zdá být extrémně nepravděpodobné, že by mohlo v blízké budoucnosti dojít k úplné daňové harmonizaci, tuto hypotézu je tedy možné považovat za potvrzenou.

Na obecné výzkumné otázky lze ve zkratce odpovědět následovně:

1) Jaké jsou možnosti daňové harmonizace na úrovni Evropské unie?

- Na úrovni Evropské unie lze dosáhnout konsensus ohledně daňové koordinace ve všech hlavních částech daňového systému, u některých daní jsou však možnosti

širší, a to díky společnému ekonomickému zájmu jednotlivých členů Evropské unie.

2) *Jaká jsou omezení daňové harmonizace na úrovni Evropské unie?*

- Na druhou stranu je na úrovni Evropské unie skoro nemožné dosáhnout shody vedoucí k úplné daňové harmonizaci. To je dáno velkými ekonomickými, společenskými a politickými rozdíly u jednotlivých zemích. Je velmi nepravděpodobné, že by i v blízké budoucnosti byla úplná daňová harmonizace výhodná pro všechny členské státy Evropské unie.

Problematika daňové harmonizace, daňové konkurence a dalších příbuzných témat je vysoce komplexní. Tato práce se snažila zachytit ty nejdůležitější aspekty této problematiky. Obzvláště v Evropské unii se jedná o extrémně komplexní, ale i zajímavou problematiku, do které vstupují ekonomické a politické zájmy jednotlivých států, způsob fungování jednotlivých evropských demokratických institucí, ekonomické teorie atd. Cílem těchto snah je udělat celou ekonomickou oblast Evropské unie konkurenceschopnější a odstranit neduhy ekonomického a politického soupeření, které v konečném důsledku snižuje hospodářský růst a zvyšuje náchylnost k externím ekonomickým vlivům.

Baldwin (2013, s. 493) se k této problematice vyjádřil následovně. V současné době neexistuje jasná shoda, zdali by měla makroekonomická část fiskální politiky podléhat limitům stanoveným zvenčí (jednotná daňová zátěž). Společná fiskální politika je dle Baldwina zcela vyloučena, možný je však určitý stupeň daňové koordinace. V blízké budoucnosti je však nepravděpodobné, že by na půdě Evropské unie došlo k jednoznačné shodě. Princip subsidiarity říká, že by měla fiskální politika zůstat v národních kompetencích, pokud se nejedná o zvláště závažný případ.

Problematika daňové harmonizace ukazuje na evropskou rozpolcenost a složitost dosažení konsensu v důležitých oblastech ekonomických a fiskálních politik. Vzhledem k vývoji daňové harmonizace je až s podivem, že se evropským státům povedlo vybudovat projekt jednotné evropské měny. Daňová harmonizace je však stále aktuálním tématem a k jistému sbližování dochází. Další vývoj bude záležet především na schopnosti velkých států, majících zájem na daňové harmonizaci, přesvědčit především menší státy, pro které je v současné době

další sblížení daní nevýhodné. K tomu bude potřeba hodně vyjednávání a mnoho ústupků na obou stranách. Ekonomický a společenský přínos plně harmonizovaných daňových systémů je však stále diskutabilní.

Seznam zkratk

ATAD – Opatření proti agresivnímu daňovému plánování

BEPS – Program eroze nákladů a přesunu zisku

CCTB – Společný základ daně z příjmu právnických osob

CCCTB – Společný konsolidovaný základ daně z příjmu právnických osob

EBITDA – Zisk před započtením úroků, daní a odpisů

EU – Evropská unie

HDP – Hrubý domácí produkt

JVT – Jednotný vnitřní trh

OECD – Organizace pro evropskou spolupráci a rozvoj

PESCO – Stálá strukturovaná spolupráce

Rada – Rada Evropské unie

SEU – Smlouva o Evropské unii

SFEU – Smlouva o fungování Evropské unie

SPČR – Svaz průmyslu a dopravy České republiky

SEZNAM OBRÁZKŮ, TABULEK A GRAFŮ

Seznam obrázků

Obrázek 1: Formy mezinárodní daňové spolupráce 13

Obrázek 2: Distribuce výše DPPO dle dekád 28

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

Seznam použitých českých zdrojů

- BALDWIN, Richard E. a Charles WYPLOSZ. *Ekonomie evropské integrace*. 4. vyd. Přeložil Stanislav ŠAROCH. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4568-8.
- HOBZA, Alexandr. *Evropská unie a hospodářské reformy*. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-122-2.
- HOLMAN, Robert. *Makroekonomie: středně pokročilý kurz*. Praha: C.H. Beck, 2004. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 8071797642.
- LACINA, Lubor. *Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii*. V Praze: C.H. Beck, 2007. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7179-560-5.
- KOPŘIVA, Jan. *Harmonizace daní v Evropské unii*. Brno, 2011. Disertační práce. Právnická fakulta Masarykovy univerzity. Vedoucí práce Ivana Pařízková.
- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3., přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2004. ISBN 8086395847.
- KUBÁTOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-626-6.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace nepřímého zdanění v unii*. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 7, s. 30-34.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace přímého zdanění v unii*. *Daně a právo v praxi*. 2005, č. 6, s. 37-43.
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualizované a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 18. ISBN 978-80-7478-626-6
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

TICHÝ, Luboš, Rainer ARNOLD, Jiří ZEMÁNEK, Richard KRÁL a Tomáš DUMBROVSKÝ. *Evropské právo*. 5. přeprac. vyd. Praha: C.H. Beck, 2014.

VONDRÁČKOVÁ, A. *Perspektivy harmonizace daní z příjmů v Evropské unii*. 1. vyd. Praha: Leges, s.r.o., 2016. ISBN 978-80-7502-5.

Zákon o dani z přidané hodnoty č. 235/2004 Sb, ve znění účinném k 1.1. 2020. Sbírnka zákonů České republiky, 2020.

Seznam použitých zahraničních zdrojů

AUJEAN, M. (2007). *European Commission launches comprehensive Strategy to promote tax coordination in the EU*. EC Tax Review, 16(2), 63-64.

BARBIER-GAUCHARD, Amélie. *La concurrence fiscale dans l'Union européenne*. *Politique étrangère*, 2008, 2: 385-400.

CARRERO, José Manuel Calderón; SEARA, Alberto Quintas. *The Concept of 'Aggressive Tax Planning' Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning*. *Intertax*, 2016, 44.3: 206-226.

DARVAS, Zsolt, WOLFF, G. et al. *Europe's social problem and its implications for economic growth*. 2014.

BÉNASSY-QUÉRÉ, Agnès; TRANNOY, Alain; WOLFF, Guntram. *Tax harmonization in Europe: Moving forward*. Notes du conseil d'analyse économique, 2014, 4: 1-12.

European VAT desk: *A GUIDE TO VAT DOING BUSINESS IN DENMARK* [online]. [cit. 2020-02-12]. Dostupné z: <https://vatdesk.eu/en/denmark/>

MANSOUR, Mario; GRAZIOSI, Mr Gregoire Rota. *Tax coordination, tax competition, and revenue mobilization in the West African Economic and Monetary Union*. International Monetary Fund, 2013.

QUÉRÉ, A. B., TRANNOY, A., WOLFF, G., „Tax Harmonization in Europe: Moving Forward“, *Bruegel*, 6 Jul 2014.

PATTERSON, Ben a Alicia Martínez SERRANO. Tax competition in the European Union. *European Union* [online]. 1998 [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/workingpapers/econ/pdf/105_en.pdf

STEARNS, J. Tax Harmonisation is Back on EU's Agenda. *The Irish Times*. 24 Oct 2016.

Seznam použitých internetových zdrojů

ASEN, Elke. *Corporate Tax Rates around the World*, 2019 [online]. 10.12.2019 [cit. 2020-02-13]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/corporate-tax-rates-around-the-world-2019/>

CCTB – Společný základ daně z příjmů právnických osob. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 27.6.2019 [cit. 2020-02-13]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Prezentace_2019-06-27_CCTB.pdf

EVROPSKÝ SEMESTR – TEMATICKÝ PŘEHLED: OMEZENÍ AGRESIVNÍHO DAŇOVÉHO PLÁNOVÁNÍ [online]. Evropská komise, 20.11.2017 [cit. 2020-02-09]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_cs.pdf

Finance a daně. *Euroskop* [online]. 2018 [cit. 2020-01-05]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/669/sekce/finance-a-dane/>

Hungary, Ireland oppose EU-wide tax harmonization efforts. *Reuters* [online]. 4.1.2018 [cit. 2020-02-22]. Dostupné z: <https://www.reuters.com/article/us-hungary-ireland-taxation/hungary-ireland-oppose-eu-wide-tax-harmonization-efforts-idUSKBN1ET1ZY>

Informace k novele zákona o daních z příjmů. *Finanční správa* [online]. 1.4.2019 [cit. 2020-02-12]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2019/info-k-novele-zakona-o-dani-z-prijmu-9674>

JANÍČKOVÁ, Lenka. Daňová harmonizace – možná cesta z krize? *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2012, 7(1) [cit. 2020-02-23]. Dostupné z:

<https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=303.pdf>

MEYER, Bjarke. Luxembourg leads charge against EU tax transparency. *Politico* [online]. 28.11.2019 [cit. 2020-02-22]. Dostupné z: <https://www.politico.eu/article/luxembourg-leads-charge-against-eu-tax-dodging-bill/>

NIENABER, Michael. Germany, France agree on harmonization of corporate tax systems. *Reuters* [online]. 20.6.2018 [cit. 2020-02-25]. Dostupné z: <https://www.reuters.com/article/us-germany-france-tax-harmonisation/germany-france-agree-on-harmonization-of-corporate-tax-systems-idUSKBN1JG1RB>

PATERNOSTER, D. Obecná daňová politika *European Parliament* 5/2019 [online]. Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/92/obecna-danova-politika> [cit. 7. 12. 2019].

Smlouva o fungování Evropské unie

<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/81/neprime-dane>

Stanovisko k návrhu směrnic CCTB a CCCTB. *Svaz průmyslu a dopravy České republiky* [online]. 30.11.2016 [cit. 2020-02-13]. Dostupné z: <https://www.spcr.cz/aktivity/stanoviska/10376-stanovisko-sp-cr-k-obnovene-iniciative-ccctb>

TOMAN, Petr. *ATAD - opatření proti agresivnímu daňovému plánování* [online]. KPMG, 10.11.2016 [cit. 2020-02-09]. Dostupné z: <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2016/10/atad-opatreni-proti-agresivnimu-danovemu-planovani.html>

Towards tax co-ordination in the European Union: A package to tackle harmful tax competition [online]. In: . Evropská komise, 1997, 1.10.1997 [cit. 2020-02-14]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0495&from=IT>

BIBLIOGRAFICKÉ ÚDAJE

Jméno autora: Veronika Paluchová

Obor: Evropská hospodářskosprávní studia

Forma studia: Kombinované

Název práce: Analýza možností a omezení daňové harmonizace ve vybraných státech Evropské unie

Rok: 2020

Počet stran textu bez příloh: 39

Celkový počet stran příloh: 0

Počet titulů českých použitých zdrojů: 15

Počet titulů zahraničních použitých zdrojů: 10

Počet internetových zdrojů: 14

Vedoucí práce: doc. PhDr. JUDr. Zdeněk Fiala, Ph.D.