

Univerzita Hradec Králové
Fakulta informatiky a managementu
Katedra ekonomie

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie
Bakalářská práce

Autor: Mgr. Tereza Vlčková

Studijní obor: Finanční management

Vedoucí práce: Ing. Pavel Jedlička, CSc.

Hradec Králové

Září 2016

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.

V Hradci Králové dne 4.8.2016

.....
Mgr. Tereza Vlčková

Poděkování:

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Pavlu Jedličkovi, CSc. za metodické vedení práce a cenné připomínky v průběhu jejího zpracování.

Anotace

Název: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

Bakalářská práce se věnuje harmonizaci daní v rámci Evropské unie. Teoretická část je zaměřena na uvedení čtenáře do daňové problematiky, jsou zde vysvětleny základní pojmy a popsány pokusy o harmonizaci přímých i nepřímých daní v Unii. V praktické části jsou zjištěné poznatky aplikovány na země Visegrádské čtyřky. Konkrétně jsou zmíněny výše daňových sazeb za období let 2004 až 2016, jejich vývoj a také jejich podíl na hrubém domácím produktu.

Klíčová slova: daň, harmonizace, přímé a nepřímé zdanění, DPH

Annotation

Title: Harmonization of Tax Systems in Countries of the European Union

The Bachelor thesis is focused on the tax harmonization in European Union. The theoretical part deals with the definition of the taxes and describes the effort for harmonization of direct and indirect taxes in EU. The practical part deals with comparison of VAT rate in the countries of Visegrad group. It is focused on the period 2004 and 2016. One of the part is focused on the share of VAT on GDP.

Keywords: the tax, harmonization, direct and indirect taxes, VAT

Obsah

1	Úvod.....	1
2	Cíl a metodika práce.....	3
	2.1 Cíle práce.....	3
	2.1.1 Předpoklady.....	3
3	Vymezení základních pojmů	4
	3.1 Daň	4
	3.1.1 Třídění daní.....	5
	3.1.2 Daňová konkurence	5
	3.1.3 Daňová koordinace.....	6
	3.1.4 Daňová aproximace.....	6
	3.1.5 Daňová harmonizace	6
4	Vývoj harmonizačního procesu v Evropě	8
	4.1 Daňová harmonizace v rámci práva ES/EU.....	8
	4.2 Nástroje daňové harmonizace	10
5	Harmonizace nepřímých daní	11
	5.1 Harmonizace daní z přidané hodnoty	12
	5.1.1 Harmonizace daňových sazeb.....	13
	5.2 Harmonizace spotřebních daní (akcíz)	15
	5.2.1 Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů	16
	5.2.2 Spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků.....	16
6	Harmonizace přímých daní	17
	6.1 Směrnice a harmonizace zdanění příjmů.....	19
	6.2 Přímé daně a zajištění fundamentálních svobod	21
	6.2.1 Volný pohyb zboží	21
	6.2.2 Volný pohyb osob	21

6.2.3	Volný pohyb služeb	22
6.2.4	Volný pohyb kapitálu.....	22
6.3	Harmonizace daně z příjmů právnických osob.....	22
6.3.1	Definice společností a základu daně.....	24
6.3.2	Pozitiva a negativa návrhu CCCTB	26
6.3.3	Současný vývoj CCCTB.....	28
6.4	Harmonizace zdaňování osobních příjmů	29
7	Harmonizace daně z přidané hodnoty a korporátních daní v zemích Visegrádské čtyřky.....	31
7.1	Česká republika	31
7.1.1	DPH.....	31
7.1.2	Korporátní daně v ČR.....	33
7.2	Maďarsko.....	34
7.2.1	DPH.....	35
7.2.2	Korporátní daně v Maďarsku.....	36
7.3	Polsko	38
7.3.1	DPH.....	38
7.3.2	Korporátní daně v Polsku	40
7.4	Slovenská republika	41
7.4.1	DPH.....	41
7.4.2	Korporátní daň na Slovensku.....	42
7.5	Podíl DPH na HDP v zemích Visegrádské čtyřky.....	43
8	Shrnutí.....	45
10	Závěr.....	46
11	Seznam grafů a tabulek.....	48
12	Seznam použité literatury.....	49
	Knižní zdroje.....	49

1 Úvod

Téma mé bakalářské práce je „Harmonizace daňových systémů v Evropské unii“. Tato oblast je v současné době velmi aktuální a díky členství České republiky v Evropské unii se dotýká všech obyvatel země, respektive všech obyvatel Evropské unie.

V této práci bych se ráda zaměřila na všechny procesy, které se týkaly či týkají harmonizace daňových systémů, i tomu, jak se vyvíjely v průběhu historie, od založení Evropských společenství až po současnost, zároveň budou popsány i pojmy, které se s daňovou problematikou pojí.

Práce bude rozdělena do několika kapitol a podkapitol. První část práce bude věnována nastínění cíle a metod, které budou u vypracování použity. Dojde ke stanovení testovaných předpokladů, které budou v závěru práce potvrzeny či vyvráceny.

Druhá kapitola této závěrečné práce se bude věnovat definicím a pojmům, které se s tímto tématem pojí, tedy konkrétně – daně, daňová konkurence, daňová kooperace a daňová harmonizace. V této kapitole se také zaměřím na postupy a metody daňové harmonizace.

Následující kapitola se bude zabývat vývojem harmonizačního procesu a právním vymezení v rámci EU. Budou popsány směrnice, které s ohledem na harmonizaci vznikaly a byly implementovány. Budou popsány i nástroje daňové harmonizace.

Pátá kapitola se již bude věnovat daňové harmonizaci, a to konkrétně nepřímých daní – dani z přidané hodnoty a spotřebním daním. V této kapitole bude popsán vývoj a kroky, které byly při pokusu o harmonizaci nepřímých daní podniknuty a s jakým výsledkem.

Šestá kapitola se zaměří na harmonizaci přímých daní. Napsána bude v obdobném duchu jako předchozí kapitola. Tato část se bude zabývat i vlivem harmonizace přímých daní na fundamentální svobody EU. Větší část kapitoly se bude zabývat daní z příjmů právnických osob, což se následně promítne i do praktické části práce.

Poslední kapitola této práce je již věnována praktické části. Věnuje se zemím tzv. Visegrádské čtyřky, které vstoupily do EU společně a pojí je společná minulost.

Pozornost bude věnována sazbám DPH v jednotlivých zemích a jejich vývoji, tedy nepřímým daním. A taktěž daním z korporací, jakožto zástupci daní přímých. Bude sledován podíl DPH na HDP té dané země.

V závěru práce budou veškeré zjištěné informace shrnuty.

2 Cíl a metodika práce

Smyslem této práce je čtenáři přiblížit proces harmonizace daní v Evropské unii. Práce se bude opírat o odborné texty a články, které se danou problematikou zabývají.

2.1 Cíle práce

Cílem práce je přiblížit vývoj daňové harmonizace v rámci Evropských společenství, resp. Evropské unii. Daňová politika je velice aktuálním tématem, neboť se dotýká každodenního života všech obyvatel Unie. Tato práce si klade za cíl analyzovat sazby DPH v zemích Visegrádské čtyřky s ohledem na limity nastavené Evropskou unií a taktéž dani z příjmů právnických osob v uvedených státech.

2.1.1 Předpoklady

Cílem práce bude potvrdit nebo vyvrátit stanovené předpoklady:

- P1: Probíhající harmonizace je nedostatečná.
- P2: Státy Evropské unie nespolupracují na harmonizaci dostatečně.

3 Vymezení základních pojmů

V této části práce budou popsány a vysvětleny základní pojmy, které se vztahují k tématu harmonizace daňové politiky. Jedná se především o pojmy: daň (daňové zatížení, třídění daní), daňová konkurence, daňová koordinace a daňová harmonizace.

3.1 Daň

Daň je definována jako: „povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se buď pravidelně opakuje v časových intervalech, nebo je nepravidelná a platí se pouze za určitých okolností.“¹

Na základě definic daní, které se objevují, lze odvodit následující hlavní znaky daní. Daně jsou:

- 1) peněžitá plnění (hradit daň nepeněžní formou není možné),
- 2) zákonné (daně lze ukládat pouze na základě zákona),
- 3) nedobrovolné (je uložena povinnost hradit daně),
- 4) nenávratné (daně se daňovým subjektům nevracejí),
- 5) neúčelové (úhrada daně není určena na konkrétní účel),
- 6) neekvivalentní (absentuje bezprostřední protiplnění ze strany veřejné moci),
- 7) ukládané státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi,
- 8) příjmem veřejných rozpočtů.²

Za nejdůležitější funkci daní bývá považována fiskální funkce, kterou rozumíme získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, z nichž jsou následně financovány veřejné výdaje.³

¹ Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, s. 15 -16.

² Boháč, R.: Pojem daň v daňových zákonech, s. 4.

³ Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, s. 19.

3.1.1 Třídění daní

Daně lze třídit podle mnoha kritérií, vzhledem k charakteru této práce, která si klade za hlavní cíl především nepřímé zdanění, nebudou v této části vypsány veškeré způsoby třídění daní.

V této podkapitole bude vymezeno třídění nejdůležitějších daňových pojmů, se kterými budeme pracovat v dalších částech této práce. Daně je možné třídit z několika hledisek. Mezi základní třídění daní patří rozdělení podle vazby na důchod poplatníka, jedná se o dělení na daně přímé a nepřímé.⁴

Přímé daně jsou placeny poplatníkem na úkor jeho důchodu a předpokládá se, že je nelze přenést na jiný subjekt. Jde o daně z důchodů a daně majetkové. U nepřímých daní se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt. K přenesení daně dochází prostřednictvím zvýšení ceny. Patří sem daně ze spotřeby a obrátů, daň z přidané hodnoty a také cla. U přímých daní se subjekt nazývá poplatník, u nepřímých daní jsou subjekty dva: plátce (odevzdává daň finančnímu úřadu) a poplatník (fakticky jí platí v podobě vyšší ceny).⁵

3.1.2 Daňová konkurence

Pojem daňová konkurence je definován jako projev daňové politiky státu a v rámci ní konstrukce daňového systému ve směru nastavení základů daně, sazeb daně, daňových slev a úlev a forem jejich administrace takovým způsobem, aby umožnila prostřednictvím výhodnějšího daňového režimu přilákat do země daňové základy. Daňová konkurence také umožňuje daňovým subjektům transferovat daňové základy do zemí s nižším zdaněním a tak si snižovat daňovou povinnost. Konkurence v daňové oblasti ovšem vede k restrikci veřejného sektoru a tedy k poddimenzování funkce státu. Z tohoto důvodu bývá někdy daňová konkurence mezi některými státy považována za škodlivou.⁶

⁴ Kubátová, K.: Daňová teorie a politika, s. 20.

⁵ Tamtéž, s. 20.

⁶ Vybíhal, V. : Mezinárodní zdanění, dostupné z:

<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tYV8rSmifj8J:slideplayer.cz/slide/2380301/+>.

3.1.3 Daňová koordinace

Daňová koordinace bývá charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci procesu koordinace se uzavírají dohody či doporučení s cílem: zamezit praní špinavých peněz, omezit škodlivou daňovou konkurenci, stanovit minimální standard transparentnosti a výměny informací v daňové oblasti.⁷

Ke koordinaci dochází v zónách volného obchodu, společného trhu, uvnitř OECD a MMF a samozřejmě v Evropské unii. Je založena na transparentnosti a vzájemné informovanosti států o příjmech rezidentů v jiné zemi.⁸ Na poli EU můžeme za koordinaci považovat snižování nominálních národních sazeb daně z korporátních příjmů.⁹

3.1.4 Daňová aproximace

Tento pojem vyjadřuje směr daňové spolupráce, přiblížení se daňových systémů sobě navzájem, někdy je považována za nižší stupeň harmonizace daní.¹⁰ Pod pojmem aproximace si lze představit proces přibližování daňových sazeb členských zemí, např. prostřednictvím stanovení minimálních a maximálních daňových sazeb. Aproximace nemá za cíl zavedení jednotné sazby.¹¹

3.1.5 Daňová harmonizace

Harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Může se týkat jednak konstrukcí daní a zároveň i jejich administrativy.¹² Odborná

⁷ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 19.

⁸ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 12.

⁹ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 19.

¹⁰ Vybíhal, V.: Mezinárodní zdanění, dostupné z <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tYV8rSmifj8J:slideplayer.cz/slide/2380301/+>.

¹¹ Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 427.

¹² Vybíhal, V.: Mezinárodní zdanění, dostupné z <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tYV8rSmifj8J:slideplayer.cz/slide/2380301/+>.

literatura rozlišuje daňovou harmonizaci jako: transpozici¹³, implementaci¹⁴ a komunitarizaci^{15,16}

¹³ Jedná se o formální zapracování obsahu záměru normy ES do národního legislativního předpisu, ale bez praktického účinku.

¹⁴ Znamená nejen formální zapracování obsahu záměru normy ES do národního legislativního předpisu, ale rovněž jeho národní aplikaci včetně vymáhání jeho účinnosti.

¹⁵ Jde o přímou náhradu národního legislativního předpisu právní normou ES.

¹⁶ Vybíhal, V.: Mezinárodní zdanění, dostupné z <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tYV8rSmifJ8J:slideplayer.cz/slide/2380301/+>.

4 Vývoj harmonizačního procesu v Evropě

Příčinou, která vedla k pokusům o harmonizaci, byl sílící tlak nadnárodních společností a jejich potřeby navzájem porovnávat účetní informace, které se odlišovaly. Zásadní obrat nastal v 70. letech 20. století.¹⁷

Závazek k daňové harmonizaci v rámci Evropských společenství byl zakotven již v Římské smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství v roce 1957. Obecný závazek je obsažen v článku 93 této smlouvy: „*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...*“¹⁸

Počátečním plánem v rámci harmonizace byla nejen strukturální harmonizace, ale i harmonizace sazeb.¹⁹

4.1 Daňová harmonizace v rámci práva ES/EU

Od počátku integrace se úsilí o harmonizaci daňových soustav soustředilo zejména do oblasti nepřímého zdanění, neboť tento typ daní má největší vliv na efektivní fungování společného trhu.²⁰

Závazek harmonizovat přímé daně nelze nalézt v žádném článku, neboť tato oblast nepředstavovala na počátku integračních snah hlavní prioritu. Potřeba harmonizovat přímé zdanění rostla až později, především v souvislosti s praktickým vytvářením jednotného vnitřního trhu, a v posledních letech zejména v souvislosti se snahami o zvýšení konkurenceschopnosti Evropské unie jako celku.²¹

Dalšími prvky, které vedou ke sblížování daňových soustav, jsou fundamentální svobody Evropských společenství, které hrají velmi důležitou roli především v procesu negativní daňové harmonizace. Negativní harmonizace je výsledkem Evropského soudního dvora (ESD), diskriminující ustanovení národních daňových

¹⁷ Žárová, M.: Regulace evropského účetnictví, s. 5 – 6.

¹⁸ Nerudová, D.; Kapounek, S.; Poměnková, J.: Daňová soutěž v Evropské měnové unii a její vliv na přesun daňového břemene, s. 55.

¹⁹ Tamtéž, s. 55.

²⁰ Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 417 – 418.

²¹ Tamtéž, s. 418.

systemů jsou odstraňovány na základě judikatury ESD, nikoliv na základě směrnic či nařízení Evropské komise.²²

Proces harmonizace v daňové oblasti je velmi úzce spjat s ekonomickou integrací Evropských společenství. Ekonomická integrace na jedné straně zvyšovala potřebu sjednocování národních daňových systémů, ale zároveň na straně druhé rostla obtížnost implementace jednotlivých opatření do národních daňových soustav. Jako zcela neprůchodné se ukázaly počáteční snahy o celkovou harmonizaci, tzn. harmonizaci strukturální²³ a harmonizaci sazeb²⁴. Došlo proto k přehodnocení cíle daňové harmonizace, měla sloužit pouze jako nástroj nezbytný k dosažení fungujícího jednotného vnitřního trhu.²⁵

Průlomovým rokem byl rok 1967, kdy bylo rozhodnuto zavést povinně systém daně z přidané hodnoty ve všech členských zemích. Toho bylo dosaženo 1. 1. 1973 s tím, že nově přijatým zemím byla umožněna výjimka, kterou byla stanovena přechodná doba, ve které musí na systém daně z přidané hodnoty přejít. K dalšímu výraznějšímu posunu došlo v roce 1977 schválením jednotného vymezení daňové základny pro výpočet daně z přidané hodnoty. Další pokusy o užší fiskální koordinaci přineslo zavedení jednotného vnitřního trhu k 1. 1. 1993, který umožňuje volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.²⁶

Snahou posledních let je alespoň částečné sjednocení v oblasti přímého zdanění, a to zejména u daně z příjmů korporací. V roce 1997 přijala Evropská rada tzv. daňový balíček, který představuje soubor opatření pro boj se škodlivou daňovou soutěží, a dále opatření, jež by měla podporovat daňovou koordinaci v rámci Evropských společenství.²⁷

Strategie daňové politiky EU je vysvětlena v dokumentu s názvem Daňová politika v Evropské unii – priority pro následující roky. Pokud členské země dodržují pravidla EU, mohou si svobodně zvolit takový daňový systém, který považují za nejvhodnější. Hlavními prioritami daňové politiky EU je odstranění daňových překážek pro přeshraniční hospodářskou činnost, boj proti škodlivé daňové soutěži

²² Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 419.

²³ Jedná se například o zavedení jednotného systému nepřímého zdanění.

²⁴ Tento pojem znamená sjednocení výšky daňových sazeb jednotlivých druhů daní.

²⁵ Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 419 – 420.

²⁶ Široký, J.: Daně v Evropské unii, s. 39 – 40.

²⁷ Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 420.

a podpora širší spolupráce mezi daňovými správami při zajišťování kontroly a v boji proti podvodům.²⁸

4.2 Nástroje daňové harmonizace

Hlavní nástroje pro harmonizaci daní jsou akty sekundárního práva, nařízení a směrnice EU. Za základní směrnice upravující harmonizaci daní se považují:

- Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS ze 17. května 1977, týkající se sladění zákonů členských států v rámci daně z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Byla přijata v návaznosti na první a druhou směrnici z roku 1967, které se týkaly také harmonizace daně z přidané hodnoty. Hlavním cílem směrnice bylo přispět k odstranění omezení pohybu osob, zboží, služeb a kapitálu v rámci společenství.
- Osmá směrnice Rady č. 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států se týká daní z obratu, upravuje vrácení DPH plátcům, kteří nepodnikají na území příslušného státu EU.
- Třináctá směrnice Rady č. 86/560/ES ze dne 17. listopadu 1986, která se týká harmonizace právních předpisů členských států v rámci daně z obratu, která upravuje vrácení daně plátcům, kteří nepodnikají na území EU.
- Nařízení Rady č. 92/218/EHS ze dne 27. ledna 1992 o vzájemné spolupráci při správě daní v oblasti nepřímého zdanění, které bylo následně nahrazeno Nařízením Rady č. 1798/2003/ES ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty. Toto Nařízení má zkoordinovat opatření, která mají zamezit vyhýbání se daňovým povinnostem a boji proti daňovým únikům překračujícím hranice členských států.²⁹

²⁸ Paternoster, D.: Obecná daňová politika, dostupné z:

http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html.

²⁹ Matoušek, P.: Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU, dostupné z: http://iclr.upol.cz/wp-content/uploads/2011/03/14_Matousek_Pavel-109-120.pdf.

5 Harmonizace nepřímých daní

V rámci zemí Evropské unie byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění, a proto bylo nutné, aby Evropská komise zvážila, jaký systém pro harmonizaci nepřímých daní zvolí. Jedinou zemí, která uplatňovala systém daně z přidané hodnoty, byla Francie. Ostatní členské státy uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tj. že počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Kromě výše uvedeného, uplatňovaly všechny země selektivní daně, neboli daně uvalované pouze na vybrané produkty (akcízy, spotřební daně).³⁰

Jedním z požadavků, který musí zvolený systém nepřímého zdanění splňovat je měřitelnost – daň musí být měřitelná, aby daňové zatížení bylo rovnoměrné. Měřitelnost nemohla být zajištěna u kaskádového systému daně z obratu. Dalším atributem je nepřímý výběr, daň se plně přesouvá na spotřebitele a odráží se v prodejní ceně zboží a služeb. Na rozdíl od kaskádového systému daně z obratu, nenarušuje aplikace daně z přidané hodnoty soutěž na trhu. Velikost daňové povinnosti není v tomto případě ovlivněna rozsahem vertikální či horizontální integrace.³¹

Evropská komise se nakonec rozhodla nejen nepřímé daně harmonizovat, ale také nahradit stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty. Tento zvolený systém umožňuje dva principy zdaňování. Prvním z nich je princip země určení – zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby. Druhý princip je princip země původu, na jehož základě jsou produkty a služby zdaněny v zemi původu, systém předpokládá jednotné daňové sazby, neboť rozdíly mezi nimi by mohly deformovat hospodářskou soutěž.³²

Harmonizace nepřímého zdanění měla proběhnout ve třech fázích, v počáteční fázi mělo dojít k nahrazení vícestupňového kumulativního systému daně z obratu systémem nekumulativním. Dále měla následovat fáze, kdy se celý nekumulativní systém daně z obratu nahradí systémem daně z přidané hodnoty. A poslední fáze představovala zrušení intrakomunitárních „daňových“ hranic. Celý tento proces byl

³⁰ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 37.

³¹ Tamtéž, s. 39.

³² Tamtéž, s. 41.

prováděn v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu, což by bez zavedení jednotného daňového systému nebylo možné.³³

5.1 Harmonizace daní z přidané hodnoty

První fází procesu harmonizace představuje etapa zavádění DPH. Členské státy k tomuto byly vázány První směrnicí č. 67/227/EEC z roku 1967, která ukládala členským zemím povinnost zavést DPH do 1. ledna 1970. Daň z přidané hodnoty byla směrnicí charakterizována jako všeobecná daň ze spotřeby, uvalována na zboží a služby a stanovená procentem z prodejní ceny. V pravomoci jednotlivých členských států zůstalo stanovení sazeb daně.³⁴

V témže roce jako První směrnice, byla přijata Druhá směrnice č. 67/228/EEC, která zpřesnila definici předmětu daně, který byl definován jako prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Směrnice zároveň vymezovala místo plnění, osobu plátce, prodej zboží a poskytování služeb. Došlo i k vymezení speciálních režimů pro zemědělské subjekty a pro malé podniky. Členské země i nadále rozhodovaly o výši sazby, ale prostor pro využití nulové sazby daně byl touto směrnicí výrazně omezen. Druhá směrnice byla v roce 1977 nahrazena Šestou směrnicí.³⁵ Došlo také k ustanovení, že dovážené zboží by mělo být zdaňováno stejnou sazbou daně jako zboží domácí. Ačkoliv některé státy neměly s přechodem na systém daně z přidané hodnoty problém (např. Německo či Nizozemsko), tak v některých státech s sebou nesla implementace a změna systému velké problémy (např. Belgie). Toto vedlo k přijetí Třetí směrnice.³⁶

Třetí směrnice č. 69/463/EES odložila Belgii termín pro zavedení DPH na konec roku 1972, čehož nakonec zcela nevyužila a k zavedení došlo již v roce 1971. Čtvrtá směrnice č. 71/401/EEC a Pátá směrnice č. 72/250/EEC umožnily odklad zavedení DPH do konce roku 1973. Výsledkem první etapy harmonizace bylo sjednocení typu aplikované všeobecné daně ze spotřeby prostřednictvím zavedení DPH ve všech členských státech. Mezi jednotlivými státy stále existovaly významné rozdíly

³³ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 42.

³⁴ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 43.

³⁵ Tamtéž, s. 43.

³⁶ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 42 – 43.

v legislativní úpravě DPH, ty vedly ke kolizím, kdy díky odlišné úpravě v jednotlivých státech mohlo docházet k dvojímu zdanění téhož daňového základu nebo naopak k situaci, kdy daň nebyla uvalena ani jedním ze zúčastněných států.³⁷

Harmonizace struktury systému nepřímého zdanění byla dokončena implementací první a druhé směrnice, což byl první krok v harmonizačním procesu. Výsledkem ale nebyl jednotný systém, neboť směrnice umožňovaly celou řadu výjimek a odlišností (především v oblasti zemědělství, přeshraničního poskytování služeb nebo možnosti odpočtu daně při dovozu). Existovaly tedy systémy s národními odlišnostmi.³⁸

Po dobu téměř 30 lety byla nejvýznamnější Šestá směrnice č. 77/388/ECC z roku 1977, která představovala zásadní prohloubení harmonizace národní legislativy daně z přidané hodnoty jednotlivých členských států. Směrnice sjednotila pravidla pro fungování DPH, jako je způsob určování základů daně a daňových sazeb, vymezení subjektů daně a teritoriální působnosti. Zajistila daňovou neutralitu prostřednictvím zdaňování dovozu zboží a vracení daně při vývozu v případě intrakomunitárních plnění. Významnou součástí byla také úprava financování Společenství založená na vlastních zdrojích. Došlo k ukotvení pravidel pro financování Evropských společenství z vlastních zdrojů, k nimž přiřadila odvod části výnosu z DPH jednotlivých členských států. Šestá směrnice se v roce 2006 stala součástí směrnice č. 2006/112/EC, která jí od 1. 1. 2007 nahradila.³⁹

5.1.1 Harmonizace daňových sazeb

Dále mělo začít docházet k harmonizaci daňových sazeb DPH. Začalo se ale ukazovat, že výrazné sjednocení sazeb je vzhledem k obavám členských zemí ze zasahování do národní suverenity a ztráty vlivu na fiskální příjmy v dané etapě vývoje nereálné.⁴⁰

Úprava podmínek DPH byla řešena Směrnicí č. 91/680/EEC, která upravila odstranění daňových hranic uvnitř Evropských společenství. Po zavedení jednotného trhu v roce 1993 byl přijat přechodný režim, který se zakládal na zemi určení. Předmětem diskusí byla snaha o sjednocení počtu daňových sazeb a jejich výše. Mezi

³⁷ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 44.

³⁸ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 44.

³⁹ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 45.

⁴⁰ Tamtéž, s. 45.

jednotlivými zeměmi existovaly velmi výrazné rozdíly, např. Itálie měla 10 různých daňových sazeb. Státy se shodly ve vymezení základního modelu založeného na dvou různých sazbách: sazbě základní daně a sazbě snížené.⁴¹

Výsledkem byla Směrnice č. 92/77/EEC, která umožnila sblížení sazeb vymezením minimální hodnoty sazeb DPH:

- základní sazba minimálně 15%,
- snížená sazba minimálně 5 %.⁴²

Směrnice také stanovila, že členské země mohou aplikovat pouze dvě snížené sazby daně.⁴³ Bylo také stanoveno přechodné období, během kterého bylo povoleno používání sazby nižší než 5 %, prodloužení přechodného období bylo upraveno těmito směrnici: č.96/95/EC do roku 1998, č. 99/49/EC do roku 2000 a č. 2005/92EC do konce roku 2010.⁴⁴

V současné době je základní směrnici upravující oblast harmonizace daně z přidané hodnoty Směrnice č. 2006/112/EC.⁴⁵

V roce 2007 došlo k přijetí směrnice č. 2007/75/EC, jež dovozovala Polsku používat osvobození daně s nárokem na odpočet u dodání některých knih a časopisů do konce roku 2010 a umožňovala uplatňovat sníženou sazbu daně, ne však nižší jak 7 %, u poskytování vybraných služeb. Zároveň bylo Polsku umožněno aplikovat sníženou sazbu daně ve výši 3 % na dodání potravin, vše do konce roku 2010.⁴⁶

Poslední směrnice týkající se harmonizace sazeb daně z přidané hodnoty je směrnice č. 2010/88/EU, která prodlužuje období, po které nesmí být základní sazba DPH nižší než 15% až do 31. prosince 2015.⁴⁷

Velkou prioritou EK v oblasti harmonizace nepřímých daní byl přechod z principu země určení na princip země původu. Tento princip nebyl ovšem doposud zaveden, a proto stále platí princip země určení. Ačkoli se mělo jednat pouze

⁴¹ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 46 – 47.

⁴² Tamtéž, s. 46 - 47.

⁴³ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 51.

⁴⁴ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 47 – 48.

⁴⁵ Tamtéž, s. 48.

⁴⁶ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 55.

⁴⁷ Tamtéž, s. 55.

o přechodný stav, tak se velmi osvědčil, neboť umožňuje členským zemím zachovat svoji svobodu ve volbě výše daňové sazby.⁴⁸

5.2 Harmonizace spotřebních daní (akcíz)

Spotřební daně jsou druhým typem nepřímých daní, které velmi výrazně ovlivňují jednotný trh a obchodování na něm. Cílem Evropské komise bylo stejně jako v případě harmonizace DPH, harmonizovat strukturu spotřebních daní a následně provést harmonizaci daňových sazeb. Harmonizace daňových sazeb se Evropské komisi nepovedla, došlo pouze ke stanovení minimálních sazeb. Kompletní systém spotřebních daní byl v Evropských společenstvích zaveden jako součást jednotného trhu 1. ledna 1993. Stejně jako u DPH byl zvolen princip země určení.⁴⁹

V první etapě bylo zásadním problémem stanovit okruh výrobků, které by byly podrobeny akcízům, neboť v mnoha státech existoval rozdílný systém akcízů a byl zdaňován podstatně širší okruh zboží. Došlo k vydání Směrnice 72/43/EHS, která stanovila povinnost členských zemí přijmout systém akcízů, jejichž předmětem jsou minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno. Všechny další akcízy měly být zrušeny, výjimku tvořily daně, které nevyžadují hraniční kontroly nebo další dodatečné náklady mezinárodního obchodu.⁵⁰

S platností od 1. ledna 1993 byla harmonizace daně zajištěna Jednotným celním sazebníkem a od téhož data byla Radou ministrů stanovena minimální sazba daně. Harmonizace akcízů je založena na třech skupinách směrnic:

- Směrnice č. 92/12/EEC, která se nazývá horizontální směrnicí – upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, které podléhají akcízům, Směrnice zavedla režim tzv. podmíněného osvobození od daně,
- tzv. strukturální směrnice – zabývá se harmonizací struktury akcízů, dělí spotřební daně na spotřební daň z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků,
- čtyři směrnice k aproximaci sazeb.⁵¹

⁴⁸ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 55 - 56.

⁴⁹ Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 429 - 430.

⁵⁰ Šíroky, J.: Daně v Evropské unii, s. 180.

⁵¹ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 57

5.2.1 Spotřební daň z alkoholu a alkoholických nápojů

Zdaňování alkoholu a alkoholických nápojů je zakotveno ve Směrnici č. 92/83/EEC, která dělí produkty na pivo, víno, meziprodukty, alkohol a alkoholické nápoje. V této oblasti narazila Evropská komise na neochotu členských zemí, která vyplývala z existence celé řady tradičních nápojů, které nebyly zdaňovány vůbec, případně se na ně vztahovaly výjimky. Harmonizace by neumožnila zachovat tyto výjimky. Nakonec došlo k odklonu od harmonizace a Evropská komise přistoupila k aproximaci. Minimální sazby byly stanoveny Směrnicí č. 92/84/EEC.⁵²

5.2.2 Spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků

V této oblasti byla jako první přijata Směrnice č. 72/464/EEC, která upravuje všeobecně daň z tabáku a cigaret. Strukturální harmonizace byla provedena Směrnicí č. 79/32/EEC, která rozdělila tabákové výrobky na cigarety, cigára, cigarillos a tabák ke kouření. V roce 1995 došlo k restrukturalizaci Směrnicí č. 95/59/EC o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Dle této směrnice se tabák a výrobky z něho rozdělují na: cigarety, doutníky a doutníčky, tabák ke kouření. S účinností od 1. ledna 2006 je minimální sazba daně 64 EUR na 1000 ks cigaret.⁵³

Minimální sazba ostatních tabákových produktů je stanovena Směrnicí č. 92/80/EC. Na doutníky a doutníčky se vztahuje daň 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní, nebo 11 EUR z 1000 ks nebo 1 kg. U jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret je sazba 36% maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 32 EUR za kilogram. U ostatního tabáku ke kouření je sazba 20% maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 20 EUR za kilogram.⁵⁴

⁵² Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 432.

⁵³ Tamtéž, s. 434.

⁵⁴ Tamtéž, s. 435.

6 Harmonizace přímých daní

Harmonizace přímých daní se zpočátku jevila mnohem jednodušší než u daní nepřímých, neboť ve všech členských zemích, kromě Itálie, byly odděleně uplatňovány daň z osobních příjmů a daň z příjmů korporací. Výsledkem bylo zjištění, že ačkoli si jsou národní systémy přímého zdanění velmi podobné, tak uvnitř skrývají velké odlišnosti. Proto se pozornost Evropské komise zaměřila na takový druh přímých daní, u nichž je harmonizace nezbytnou podmínkou pro hladké fungování jednotného trhu.⁵⁵

Evropská komise v roce 1990 ustavila tzv. Rudingův výbor. Výsledkem práce výboru bylo zjištění, že v systémech korporativního zdanění v jednotlivých členských zemích panují velké rozdíly nejen ve struktuře, ale i v sazbách. Bylo zjištěno, že tyto rozdíly skutečně ovlivňují rozhodování nadnárodních korporací a způsobují deformace hospodářské soutěže. Na základě zjištěných výsledků si Evropská komise stanovila tyto priority:

- odstranit ustanovení daňových předpisů členských států, která způsobují bariéry, především v oblasti zahraničních investic,
- stanovit zásady pro určení základu daně a stanovit minimální sazby daně,
- zajistit transparentnost všech daňových stimulů v oblasti podpory investic.⁵⁶

V první etapě byl Komisí vypracován návrh směrnice s minimální sazbou korporátní daně ve výši 30%, jak pro zisk zadržovaný, tak i pro zisk rozdělený. Ve druhé etapě měly členské země souhlasit s maximální sazbou daně 40%. Dále bylo výborem doporučeno, aby ze zisku byla vybírána pouze jedna daň – daň z příjmů korporací. Také měla být zavedena základní jednotná pravidla pro tvorbu daňového základu. Bylo doporučeno, aby ve všech členských státech byl sjednocen termín pro zaplacení daňové povinnosti. Snahy Rudingova výboru nepadly na úrodnou půdu a většina návrhů byla stažena.⁵⁷

V roce 1999 udělila Evropská rada Komisi mandát, aby zpracovala analytickou studii o zdaňování korporací. Evropská komise zvolila tzv. twin-track strategy, což se

⁵⁵ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 76.

⁵⁶ Tamtéž, s. 77.

⁵⁷ Tamtéž, s. 78.

překládá jako dvoustopá strategie, tedy sledování více cílů současně. Za hlavní dlouhodobý cíl je považována implementace společného konsolidovaného základu daně korporací pro jejich tzv. evropské aktivity.⁵⁸

Výsledky hodnocení pracovních komisí ukázaly, že v daních z příjmů mezi členskými státy existují výrazné rozdíly v definování předmětu daně i poplatníků. Velké rozdíly lze také nalézt v konstrukci základů daně, nezdanitelných částkách, odpočtech, slevách i samotném zdaňovacím období. Do skupiny přímých daní jsou dle daňové teorie řazeny tyto daně:

- daně důchodové – daň z příjmů korporací a osobní důchodové daně,
- daně majetkové – daň z nemovitosti, bohatství a převodové daně.⁵⁹

Pro potřeby zjištění kompletního daňového zatížení se do analýz zahrnuje i platba sociálního pojištění.⁶⁰ Vzhledem k tomu, že oblast přímých daní může ovlivnit svobodu pohybu zboží a poskytování služeb, tak je v této oblasti vyžadován určitý stupeň harmonizace. S ohledem na princip subsidiarity mohou být některé aspekty ponechány v kompetenci jednotlivých členských zemí, ale je nutné, aby národní legislativa respektovala fundamentální svobody.⁶¹

K harmonizaci přímých daní dochází především prostřednictvím judikátů Soudního dvora. Příčinu nedostatečné harmonizace lze nalézt ve dvou skutečnostech. Prvním z nich jsou rozdílné účetní systémy členských států, kdy na jedné straně existují tzv. daňová účetnictví, kde se hospodářský výsledek neliší od daňového základu, a účetnictví, kdy se od účetně vypočítaného hospodářského výsledku dojde ke zdanitelnému základu až po mnoha různých úpravách a operacích. Druhou skutečností je neochota členských zemí k harmonizaci.⁶²

K 31. 10. 2013 můžeme v Evropské unii v rámci osobní důchodové daně nalézt 19 daňových pásem u Lucemburska, ale i jednu u Bulharska, České republiky, Litvy, Lotyšska, Maďarska a Rumunska. Nejvyšší marginální sazba je v Nizozemí (31%) a nejnižší v Bulharsku (10%).⁶³

⁵⁸ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 79 - 80.

⁵⁹ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 92.

⁶⁰ Široký, J.: Daně v Evropské unii, s. 69.

⁶¹ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 93 - 94.

⁶² Široký, J.: Daně v Evropské unii, s. 69.

⁶³ Tamtéž, s. 70.

6.1 Směrnice a harmonizace zdanění příjmů

Přechod na jednotný vnitřní trh je spojený s přijetím dvou směrnic z roku 1990, které se zabývaly odstraněním překážek mezinárodní spolupráce, vstoupily v platnost od roku 1993. První z nich byla Směrnice o fúzích č. 90/434/EEC a Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech č. 90/435/EEC. Cílem je odstranění bariér pro koncentraci kapitálu a posílení konkurenceschopnosti firem z EU na světových trzích. Směrnice o fúzích zavádí jednotný systém zdanění fúzí a upravuje odložení daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti a převod aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci EU. Směrnice č. 90/434/EEC byla novelizována Směrnicí č. 2005/19/EC, ve které došlo k rozšíření působnosti také na Evropské společnosti a Evropské družstevní společnosti.⁶⁴

Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech č. 90/435/EEC upravuje zdanění skupin společností, které působí v nadnárodním měřítku a v rámci celé EU. Zamezení dvojího zdanění je zajištěno úpravou, podle které: *„stát sídla mateřské společnosti nezdaní příjmy dceřiné společnosti se sídlem v jiné členské zemi EU nebo v případě, že tyto příjmy budou zdaněny, je mateřské společnosti zaručena možnost odpočtu daně zaplacené dceřinou společností v jiném členském státě.“*⁶⁵

Členské země mají i nadále pravomoc rozhodnout, zda mateřským společnostem budou uznány náklady spojené s držbou podílů na dceřiných společnostech a ztráty vyplývající z rozdělení jejich zisků.⁶⁶

V roce 2003 došlo kromě novelizace výše uvedených směrnic k přijetí posledních dvou směrnic v oblasti přímých daní. První z nich je Směrnice č. 2003/48/EC o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb, která vymezuje pravidla pro aproximaci zdanění úrokových příjmů plynoucích fyzickým osobám z vkladů. Účelem bylo zajistit v rámci EU minimální zdanění úrokových příjmů fyzických osob ve státě jejich rezidentury a vyloučit případné dvojí zdanění úrokových příjmů.⁶⁷

Druhou z nich je Směrnice č. 2003/49/EC o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států,

⁶⁴ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 95 – 98.

⁶⁵ Tamtéž, s. 102.

⁶⁶ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 103 – 105.

⁶⁷ Tamtéž, s. 106.

kteřá zavádí jednotný systém pro zdaňování tohoto typu příjmů mezi firmami náležícími do stejné skupiny bez ohledu na jejich umístění v rámci EU. Byla odstraněna srážková daň a daň z úroku a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, což má vést k zamezení dvojímu zdanění.⁶⁸ Přijetí obou těchto směrnic byla realizována formou tzv. daňového balíčku spolu s Kodexem chování s cílem zamezit škodlivé daňové konkurenci.⁶⁹

Směrnice 2009/133/ES 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 z 19. října 2009. Tato směrnice se vztahuje na fúze, rozdělení, převody a výměny akcií týkající se společností ze dvou nebo více členských států a také na přemístění statutárního sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti z jednoho členského státu do jiného. Směrnice stanovuje, že fúze, rozdělení nebo částečná fúze nejsou důvodem k žádnému zdanění zisků v okamžiku vlastní operace, nýbrž pouze pokud je těchto zisků skutečně dosaženo. Je jí určeno, že pokud evropská společnost nebo evropská družstevní společnost přemístí své statutární sídlo do jiného členského státu, není to samo o sobě důvodem ke zdanění příjmů, zisků nebo výnosů jejich společníků. Členské státy mohou danit výtěžek vyplývající z budoucího prodeje cenných papírů ze základního kapitálu evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti přemísťující své statutární sídlo.⁷⁰

Cílem Směrnice 2011/96/ES bylo odstranit dvojí zdanění zisku vypláceného dceřinou společností sídlící v jednom členském státě mateřské společnosti (na dceřiné společnosti musí mít podíl min. 10%) se sídlem v jiném členském státě. Základem Směrnice jsou dvě pravidla: 1, obdrží-li mateřská společnost od své dceřiné společnosti rozdělený zisk, členský stát mateřské společnosti upustí od jeho zdanění nebo jej zdaní, ale umožní mateřské společnosti odečíst od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům, splatnou dceřinou společností z těchto zisků; 2, zisk

⁶⁸ Láchová, L.: Daňové systémy v globálním světě, s. 106 – 111.

⁶⁹ Tamtéž, s. 106.

⁷⁰ Kozelský, T. a Jedlička, J.: Korporátní daně v Evropské unii, dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/uspaa_korporatni_dane_v_eu.pdf.

rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.⁷¹

6.2 Přímé daně a zajištění fundamentálních svobod

Naplnění čtyř fundamentálních svobod EU musí mít také jednoznačnou daňovou dimenzi, zároveň je ale zřejmé, že naplňování čtyř svobod neznamená unifikaci daňových předpisů.⁷²

6.2.1 Volný pohyb zboží

Volného pohybu zboží se daňová problematika dotýká nejčastěji, s touto svobodou se pojí dva pojmy: zboží a clo. Cílem je zajistit, aby se zboží vyrobené v jednom členském státě EU mohlo bez jakýchkoliv omezení a překážek dovážet do jiných členských zemí a bylo zde prodáváno za stejných podmínek jako zboží domácí. Touto problematikou se zabývá několik judikátů Soudního dvora, například č. j. 7/68 (vývozní daň z uměleckých předmětů), č. j. 24/68 (statistický poplatek), č. j. 8/74 (Dassonville) či 120/78 (Cassis de Dijon).⁷³

6.2.2 Volný pohyb osob

Cílem je zajistit postavení osob ze všech ostatních členských států na roveň tuzemským pracovníkům. Právo na usazení v sobě zahrnuje i právo zřizovat a provozovat živnost či firmu. Členské státy se mají zdržet diskriminace založené na státní příslušnosti, tato povinnost ale nevylučuje, aby byly osoby zdaňovány v různých členských zemích různým způsobem. Touto problematikou se zabývá například judikát SD č. j. C -403/03 (daňový odpočet).⁷⁴

⁷¹Kozelský, T. a Jedlička, J.: Korporátní daně v Evropské unii, dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf.

⁷²Široký, J.: Daně v Evropské unii, s. 86.

⁷³Tamtéž, s. 86 - 93.

⁷⁴Tamtéž, s. 94 - 96.

6.2.3 Volný pohyb služeb

Za službu jsou považovány úkony poskytované za úplatu, které nemají charakter zboží či plateb. Cílem je zajistit právo nabízet a poskytovat služby z jednoho státu do jiného členského státu EU, aniž by muselo dojít k jakékoliv formě usazení mimo domovský stát.⁷⁵

6.2.4 Volný pohyb kapitálu

Svoboda pohybu kapitálu byla ustavena jako poslední, neboť představuje nejcitelnější zásah do svrchovanosti členských zemí. Jde o volný pohyb věcného i peněžního kapitálu. I tato svoboda je řešena judikátem Soudního dvora, např. č. j. C -446/03.⁷⁶

6.3 Harmonizace daně z příjmů právnických osob

Současný systém zdanění korporací v EU je založen na samostatném účetnictví, což znamená, že zdanitelné příjmy nadnárodních podniků se stanoví jako příjmy v každé jurisdikci, s využitím principu nezávislých tržních cen, použitých pro transakce mezi podniky v rámci skupiny.⁷⁷

EU jednala o problematice korporátních daní již v roce 2001, jak vyplývá ze Sdělení Komise evropských společenství Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru s názvem: „K vnitřnímu trhu bez daňových překážek – strategie, jak společností zajistit konsolidovaný základ pro jejich činnost v rámci EU“. Toto Sdělení bylo potvrzeno v roce 2003 v dalším Sdělení Komise: „Úspěchy vnitřního trhu bez daňových překážek v oblasti korporátních daní, pokračující iniciativy a zbývající výzvy.“⁷⁸ V roce 2004 byla Evropskou komisí ustanovena pracovní skupina, která měla za cíl definovat společný konsolidovaný základ daně, vymežit základní daňové principy, definovat základní účetní a daňové operace a definovat alokační mechanismus, tedy mechanismus, který bude sloužit

⁷⁵ Široký, J.: Daně v Evropské unii, s. 97.

⁷⁶ Tamtéž, s. 99.

⁷⁷ Blechová, B.: Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice Rady EU, dostupné z: <http://docplayer.cz/5415907-Spolecny-konsolidovany-korporatni-danovy-zaklad-v-kontextu-navrhu-smernice-rady-eu.html>.

⁷⁸ Blechová, B.: Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice Rady EU, dostupné z: <http://docplayer.cz/5415907-Spolecny-konsolidovany-korporatni-danovy-zaklad-v-kontextu-navrhu-smernice-rady-eu.html>.

k rozdělení CCCTB⁷⁹ mezi členy EU.⁸⁰ Na neformálním zasedání Rady ECOFIN v září 2004 byly diskutovány čtyři různé metody harmonizace daně z příjmů právnických osob:

- EU sazba daně z právnických osob (s plnou harmonizací sazeb a základů),
- povinná harmonizovaná metoda pro výpočet základu daně,
- stejná, ale nepovinná harmonizovaná metoda pro výpočet daňového základu,
- systém zdanění v domovském státě (dceřiné společnosti jsou zdaňovány podle daňových předpisů země, v níž sídlí mateřská společnost).⁸¹

Návrh základních principů byl odborné veřejnosti předložen v roce 2008 k diskusi. Tato diskuse ukázala, že i nadále existuje řada oblastí, které je třeba dopracovat či zpřesnit, z tohoto důvodu byl materiál vrácen k dopracování. Návrh textu směrnice byl zveřejněn v březnu 2011. Klíčovou roli při její tvorbě hrál institucionální vztah mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly. Ve světě existují dva extrémní typy institucionálního vztahu mezi pravidly účetního výkaznictví a daňovými pravidly – s odděleností (nezávislostí systémů, což funguje např. v USA či Velké Británii) a závislostí systémů (systém typický pro Francii a Německo).⁸²

Nařízení Rady č. 1606/2002 ukládá od 1. ledna 2005 povinnost pro společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry v EU sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS, což se dle původních předpokladů považovalo za první krok ke sjednocení pravidel pro konstrukce CCCTB. Ovšem vzhledem ke skutečnosti, že většina účetních systémů členských zemí EU nejsou v souladu s IAS/IFRS, tak nebylo možné tento postup zvolit. CCCTB mělo být dostupné všem společnostem, harmonizuje pouze konstrukci základu daně a nijak

⁷⁹ Společný konsolidovaný korporátní základ daně.

⁸⁰ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 84.

⁸¹ Blechová, B.: Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice Rady EU, dostupné z: <http://docplayer.cz/5415907-Spolecny-konsolidovany-korporatni-danovy-zaklad-v-kontextu-navrhu-smernice-rady-eu.html>.

⁸² Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 84 - 85.

nezasahuje do problematiky finančního účetnictví. Členské státy si i nadále ponechají svá vnitrostátní pravidla finančního výkaznictví a roční ani konsolidované účetní závěrky nebudou CCCTB nijak ovlivněny. Pro společnosti, které by do systému CCCTB vstoupily, by platila jednotná daňová pravidla a komunikovaly by pouze s jedním správcem daně (tzv. kontaktním místem) a přestaly by podléhat národní dani z příjmů právnických osob.⁸³

Návrh směrnice zavádí dva systémy – CCTB (společný korporátní základ daně) a CCCTB (společný konsolidovaný korporátní základ daně). K tomuto rozdělení došlo v souvislosti se snahou o podporu malých a středních podniků s ohledem na možnost jejich vstupu do systému. V rámci návrhu jsou taxativně vyjmenovány společnosti, na které se směrnice vztahuje, společnosti založené dle právních předpisů EU si budou moci zvolit CCCTB automaticky. Návrh také uvádí, že komise bude každý rok přijímat seznam forem společností ze třetích zemí, u kterých bude mít za to, že mají podobnou formu jako společnosti vyjmenované v příloze.⁸⁴

Hlavní cíle zavedení CCCTB jsou:

- lepší využití výhod jednotného trhu,
- dosažení daňové neutrality mezi domácími a přeshraničními aktivitami,
- odstranění nadměrného zdanění v důsledku nemožnosti přeshraničního vyrovnání zisků a ztrát,
- umožnění lepšího řešení problematiky oceňování přeshraničních aktivit mezi podniky v rámci nadnárodní společnosti,
- snížení nákladů na dodržování daňových předpisů.⁸⁵

6.3.1 Definice společností a základu daně

Společnosti jsou dle návrhu směrnice děleny dle výše vlastnictví a hlasovacích práv na tyto skupiny:

- účast více jak 20% - spojené osoby,

⁸³ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 85.

⁸⁴ Tamtéž, s. 86.

⁸⁵ Blechová, B.: Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice Rady EU, dostupné z: <http://docplayer.cz/5415907-Spolecny-konsolidovany-korporatni-danovy-zaklad-v-kontextu-navrhu-smernice-rady-eu.html>.

- méně jak 50% hlasovacích práv a vlastnické právo odpovídající méně jak 75% kapitálu společnosti – společnosti, které si mohou zvolit CCTB, ale nemohou vytvářet skupinu pro účely konsolidace,
- více jak 50% hlasovacích práv a vlastnické právo odpovídající více než 75% kapitálu společnosti – společnosti, které si mohou zvolit CCCTB, tzn. vytvářet skupinu pro účely konsolidace.⁸⁶

Základ daně společnosti, která podléhá CCCTB, ale nepodléhá konsolidaci, je definován následovně: $ZD = (PD - PO) - OV$, přičemž PD jsou příjmy podléhající dani, PO jsou příjmy osvobozené a OV odčitatelné výdaje. Zdanitelným obdobím by mělo být dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců a mělo by být shodné s účetním obdobím. Příjmy jsou definovány široce a zahrnují příjmy jakékoliv povahy a to nejen příjmy z podnikání, ale také příjmy plynoucí z nakládání s majetkem a právy, úroky, dividendy a jiné formy rozdělování zisku, licenční poplatky, podpory, dary, kompenzace a mimořádná plnění. Osvobozené jsou následující druhy příjmů:

- dotace přímo související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv,
- výnosy ze zcizení aktiv, která jsou součástí souboru aktiv, včetně tržní hodnoty nepeněžních darů,
- přijaté rozdělované zisky,
- výnosy ze zcizení akcií,
- příjmy stálé provozovny ve třetí zemi.⁸⁷

Návrh směrnice obsahuje výčet výdajů, které nelze odečíst od základu daně:

- 50% nákladů na reprezentaci,
- převod nerozdělených zisků do rezervy, která je součástí vlastního kapitálu společnosti,
- daň z příjmů právnických osob,
- úplatky,

⁸⁶ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 86.

⁸⁷ Tamtéž, s. 87.

- pokuty a penále placené orgánům státní správy v souvislosti s porušením legislativy,
- náklady vynaložené na získání příjmů osvobozených od daně, tyto náklady se stanoví paušální sazbou ve výši 5% z osvobozených příjmů, pokud poplatník není schopen prokázat, že mu vznikly náklady nižší,
- peněžní dary a příspěvky organizacím, jiným než dobročinným, které jsou definovány návrhem směrnice v čl. 16,
- náklady související s pořízením, výstavbou nebo zhodnocením dlouhodobých aktiv, která nesouvisejí s výzkumem a vývojem,
- daně vybírané jednotlivými členskými státy, které jsou vyjmenované v příloze III návrhu směrnice, s výjimkou spotřebních daní, uložených z energetických výrobků, alkoholu a alkoholických nápojů a zpracování tabáku.⁸⁸

6.3.2 Pozitiva a negativa návrhu CCCTB

Režim CCCTB může vést k odstranění narušování hospodářské soutěže, způsobené rozdílnými daňovými pravidly v jednotlivých členských zemích EU. Sjednocení těchto pravidel může vést k tomu, že podnikatelská rozhodnutí na vnitřním trhu již nebudou tolik záviset na daňových hlediscích, ale i na ekonomické efektivnosti. Sjednocení může také společně vyvíjejícím přeshraniční aktivity přinést značný pokles administrativních nákladů na dodržování různých daňových předpisů v 27 členských státech. Za pozitivum lze také považovat tu možnost, že režim CCCTB budou moci využívat nejrůznější společnosti nezávisle na své velikosti i nezávisle na tom, zda vykonávají přeshraniční činnost nebo jsou činné jen v rámci jednoho státu.⁸⁹

Dalším pozitivem je, že veškerá komunikace s finanční správou by probíhala již jen mezi tzv. hlavním plátcem daně ve skupině a příslušným hlavním daňovým orgánem. Konsolidace daňového základu s sebou přinese možnost započítání zisků a ztrát dosažených skupinou společností v různých členských státech, pomůže

⁸⁸ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 87 - 88.

⁸⁹ Blechová, B.: Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice Rady EU, dostupné z: <http://docplayer.cz/5415907-Spolecny-konsolidovany-korporatni-danovy-zaklad-v-kontextu-navrhu-smernice-rady-eu.html>.

odstranit stávající problémy s převodními cenami, provést daňově neutrální restrukturalizaci po celé EU i zamezit dvojímu zdanění.⁹⁰

V případě jednotného daňového základu se rozdíly v průměrných sazbách stanou transparentnější. Zavedení CCCTB by mělo být příjmově neutrální, pokud se jedná o jeho dopad na daňové výnosy v jednotlivých členských zemích, jeví se proto jako pozitivní možnost plynoucí z návrhu, aby si jednotlivé členské státy uplatnily, podle svých rozpočtových preferencí, vlastní sazby daně na přidělené části daňových základů jednotlivých společností, operujících na jejich území. I přes sjednocení zásad, které stanoví základ daně, může docházet k tomu, že jednotlivé členské země budou tyto zásady uplatňovat nejednotně, a že součet všech přidělených podílů tak bude vyšší nebo nižší než veškeré skutečné příjmy, které mají být rozděleny.⁹¹

Zavedení může mít negativní dopad na trh práce, jelikož podniky budou usilovat o minimalizaci faktoru práce a to cestou snižování počtu svých zaměstnanců a objemu vyplácených mezd. Negativní dopad na holdingové společnosti a společnosti rizikového kapitálu by mělo omezení mimořádných odpisů na neodpisovaný hmotný investiční majetek s doloženým trvalým snížením hodnoty příliš omezuje zohlednění ztrát.⁹²

Jako výhodné se přijetí CCCTB může jevit především pro nové členské státy s nižšími daňovými sazbami a pro členské státy s vyšší ekonomickou aktivitou hodnocenou podle 3-faktorové formule, zohledňující objemy práce, aktiv a tržeb. Nevýhodné se může jevit pro země, které budou ztrácet na objemu daňových příjmů v důsledku uplatnění 3-faktorové formule pro rozdělení konsolidovaného daňového základu nadnárodních společností a které v současné době využívají agresivní daňové postupy.⁹³

⁹⁰ Blechová, B.: Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice Rady EU, dostupné z: <http://docplayer.cz/5415907-Spolecny-konsolidovany-korporatni-danovy-zaklad-v-kontextu-navrhu-smernice-rady-eu.html>.

⁹¹ Tamtéž.

⁹² Tamtéž.

⁹³ Tamtéž.

6.3.3 Současný vývoj CCCTB

V polovině roku 2015 byl Evropskou komisí představen tzv. akční plán, jehož cílem bylo zavedení CCCTB. Akční plán navazoval na směrnici z roku 2011, která o zavedení CCCTB usilovala. Hlavním impulsem byla aféra Lux Leaks, která vypukla v prosinci 2014. V rámci této aféry bylo zjištěno, že v běžné praxi docházelo k uzavírání výhodných dohod mezi Lucemburskem a mezinárodními společnostmi, které do Lucemburska přesouvaly svůj zisk, a to je následně zdaňovalo. Tím přišlo mnoho evropských států o značné částky ve formě odvodu daně z příjmu. Tyto dohody se týkaly zhruba 340 společností, mezi nimi například Pepsi či Ikea.⁹⁴

Přestože členské státy dlouhodobě volají po aktivitě Komise ve věci efektivního zdaňování a po zlepšení podnikatelského prostředí na vnitřním trhu, je sporné, zda právě CCCTB je nástrojem, ke kterému se jsou členské státy ochotné zavázat. O tomto svědčí i skutečnost, že návrh směrnice byl předložen již v roce 2011. Původní směrnice se měla dotknout všech společností, které fungují na vnitřním trhu EU a zaváděla sadu pravidel pro výpočet zdanitelných příjmů tvořících CCCTB za celou korporaci. Celkový zdanitelný příjem by pak byl předmětem zdanění v každém členském státě dle platné daňové sazby státu. Základní principy měly zůstat nezměněny, ale společnosti měly možnost podat jedno konsolidované daňové přiznání za celou skupinu. Zavedení konsolidovaného základu daně mělo být dobrovolné.⁹⁵

V rámci návrhu akčního plánu dochází k několika změnám, první z nich je ta, že CCCTB by bylo povinné pro nadnárodní společnosti. Zavedení povinnosti mělo za cíl snížit zejména daňové úniky. Další změnou byla forma implementace, která měla probíhat v několika kratších fázích. Zbývající parametry měly zůstat zachovány. Akčním plánem mělo dojít k přidání několika opatření pro zvýšení transparentnosti celého systému, zlepšení ekonomického prostředí v EU a zajištění spravedlivého zdanění. Cílem akčního plánu je i zlepšit prostředí pro příznivý ekonomický růst v EU. Konkrétně by se jednalo o další opatření, která by zabraňovala dvojímu zdanění a

⁹⁴ Linhartová, M.: CCCTB. Zkratka, kterou dobře zná Jean Claude Juncker, dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/26337/clanek/ccctb-zkratka-kterou-dobre-zna-jean-claude-juncker/>.

⁹⁵ Tamtéž.

snížení počtu firem, které se vyhýbají platbám daní nebo své zisky přesouvají do „daňových rájů“.⁹⁶

Původní směrnice si kladla za cíl především administrativní zjednodušení systému odvodu daní pro firmy působící ve více členských státech EU. Oproti tomu současná Komise bere směrnici jako nástroj potírání daňových úniků v EU. Dle studie provedené společností Ernst&Young v roce 2011 bylo zjištěno, že CCCTB bude mít velký vliv na rozložení daňové zátěže a tím i na objem vybraných prostředků. Z toho bylo možné určitě země, které zaznamenají ztráty ve výši 5% vybraných odvodů – Německo, Finsko, Irsko, Nizozemí a Dánsko. Naopak u některých zemí by došlo k nárůstu, nejvýrazněji ve Francii (6%). Analýza také uvádí, že by zavedení změn mělo vliv i na počet pracovních míst. V Belgii, Španělsku a Francii by došlo k navýšení, ale například v České republice by mělo dojít k 3 % úbytku pracovních míst, ještě citelnější úbytek by byl v Dánsku, Holandsku či Německu.⁹⁷

I přes fakt, že akční plán reprezentuje nový přístup k problematice CCCTB, tak je otázkou, jak bude tato iniciativa vyhodnocena členskými státy. Komise v současné době pracuje na novém návrhu směrnice, který by měl být představen nejpozději v prosinci 2016.⁹⁸

6.4 Harmonizace zdaňování osobních příjmů

Vzhledem k odlišnosti v jednotlivých členských státech, lze o harmonizaci v této oblasti uvažovat jen stěží. Cílem Komise je tedy odstranit daňová ustanovení, která občanům znemožňují plně využívat volného pohybu. V této oblasti byla přijata jediná Směrnice č. 2003/48/EEC o zdaňování příjmů z úspor ve formě úrokových plateb. V souladu se Směrnicí je členská země povinna poskytnout ostatním členským zemím informaci o výplatě úrokových plateb individuálním střadatelům. Směrnice je účinná od 1. července 2005, Belgie, Lucembursko a Rakousko si vyjednalo přechodné období, v němž nemusí informaci poskytnout, pokud tak neučiní, musí výplatu zatížit

⁹⁶ Linhartová, M.: CCCTB. Zkratka, kterou dobře zná Jean Claude Juncker, dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/26337/clanek/ccctb-zkratka-kterou-dobre-zna-jean-claude-juncker/>.

⁹⁷ Tamtéž.

⁹⁸ Tamtéž.

následující srážkovou daní: 15% v letech 2005 – 2007, 20% v letech 2008 – 2010 a 35% od roku 2011.⁹⁹

⁹⁹ Lacina, L.: Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii, s. 442.

7 Harmonizace daně z přidané hodnoty a korporátních daní v zemích Visegrádské čtyřky

V této části bych se ráda zaměřila na zavádění daně z přidané hodnoty ve vybraných zemích Evropské unie a zároveň na korporátní daně v těchto zemích. Pro účely této práce byly zvoleny státy tzv. Visegrádské čtyřky, které vstoupily do Evropské unie společně v roce 2004 a pojí je i společná minulost. Níže se tedy budu věnovat České republice, Maďarsku, Polsku a Slovenské republice. Budou sledovány sazby DPH a jejich vývoj vůči EU a také míra zdanění korporací. Sledované období u těchto zemí je od vstupu do EU, tedy od roku 2004 do roku současnosti, tedy do roku 2016. V závěru této části bude v přehledné tabulce zobrazen i podíl DPH na HDP každé z výše uvedených zemí včetně průměru Evropské unie. Tato data budou uvedena za období deseti let, tedy od roku 2004 po rok 2014.

7.1 Česká republika

Česká republika si od svého vzniku prošla několika daňovými reformami. Za první z nich lze považovat období mezi lety 1991 – 1993, kdy byl zaveden standardní daňový systém tržní ekonomiky. Zásadním krokem bylo zavedení daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Dalším podstatným krokem bylo oddělení sociálního pojistného od daní z příjmů. Důležitým milníkem v daňové politice byl vstup do Evropské unie a implementace komunitárního práva. Došlo k přijetí nového zákona o DPH a o spotřebních daních. Velký skok byl zmírněn tím, že si Česká republika vyjednala přechodná ustanovení, která doznávala několik let po vstupu.¹⁰⁰

7.1.1 DPH

V České republice existovaly v roce 2004 dvě sazby daně, respektive do konce dubna platila základní sazba 22%, od 1. 5. vstoupila v platnost sazba 19%. Vzhledem k tomu, že v této práci bude zohledněno období od vstupu do EU, tak bude brána v potaz pouze 19% sazba.

¹⁰⁰ Vančurová, A.: Daňové reformy ČR, dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf.

Daň z přidané hodnoty v České republice je základní a snížená. Snížená sazba je uplatňována na určité zboží, jako jsou potraviny, ale i na služby, například poštovní služby, pojištění, přeprava. Spotřební daně jsou uvaleny v souladu s direktivami EU na energetické produkty, elektřinu, alkohol a tabákové výrobky. Od roku 2008 vzrůstají daně na cigarety a tabák.¹⁰¹

Tabulka 1: Sazby daní v České republice 2004 – 2016

Druh sazby	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Základní sazba ČR	19	19	19	19	19	19	20	20	20	21	21	21	21
Snížená sazba ČR	5	5	5	5	9	9	10	10	14	15	15	15	15
Super snížená sazba ČR	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	10	10
Základní sazba EU	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Snížená sazba EU	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

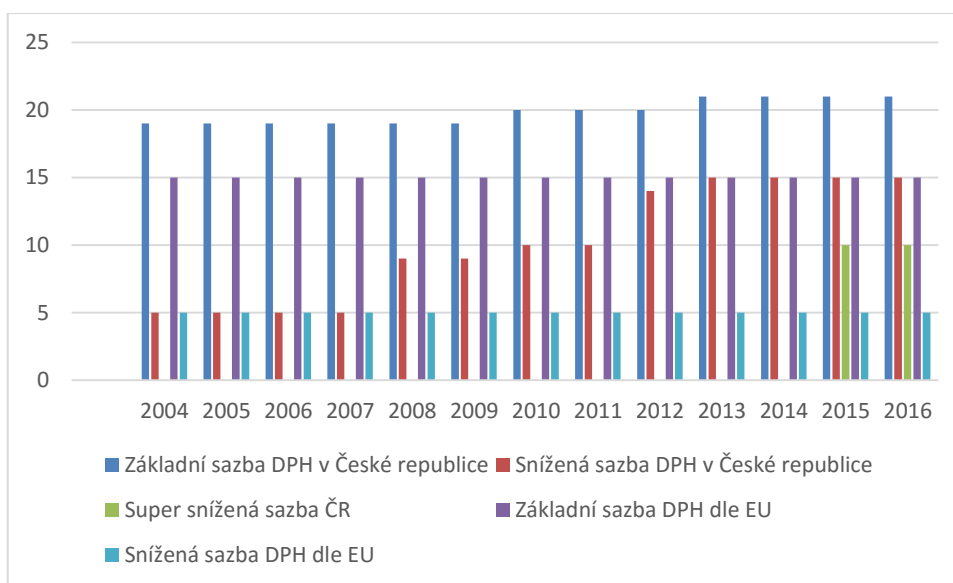
Z výše uvedené tabulky je patrné, že Česká republika ihned po svém vstupu do Evropské unie dodržovala minimální výše sazeb DPH, u základní i u snížené sazby. U základní sazby byla o 4 % body nad minimem EU, kdežto u snížené sazby dodržovala do roku 2007 výši sazby stanovenou Unií. Teprve po 5 letech od vstupu došlo ke zvýšení minimální sazby na 9 % bodů, ale při zachování stále stejné základní sazby. Tento stav trval do roku 2010, kdy opět došlo ke zvýšení, i když jen o 1 %, ale za to u obou sazeb zároveň. K další změně došlo v roce 2012, kdy se snížená sazba zvedla o 4 %. V roce 2013 došlo opět ke zvýšení obou sazeb DPH. Poslední změna v rámci sazeb byla provedena v roce 2015, kdy byla zavedena druhá snížená sazba

¹⁰¹ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat, dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.

DPH, výčet položek, na které je uplatněna můžeme nalézt v Příloze 3a zákona o DPH. Jedná se například o kojeneckou výživu, očkovací látky, radiofarmaka, ...

Zároveň lze ze sledovaných údajů říci, že největší změny se udály u snížené sazby DPH, kdy se 5 % sazba dostala za 10 let na výši 15%. Základní sazba se v tomto dvanáctiletém období zvýšila o pouhých 2 %. Uvedené změny jsou zaznamenány v grafu níže.

Graf 1: Vývoj sazeb DPH v České republice vůči Evropské unii



Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

7.1.2 Korporátní daně v ČR

V České republice došlo v rámci korporátní daně k poměrně velkému vývoji. Tabulka níže zaznamenává její vývoj až od roku 2004, ale pokud se podíváme do předchozích let, tak v roce 1992 byla sazba dokonce 42%. Ve většině států EU jsou korporátní daně o něco vyšší než v České republice. Právnícké osoby platí zálohy na daň a následující rok podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmu.¹⁰²

Definice základu daně, postup výpočtu a kompletní výčet položek, které snižují základ daně lze nalézt v §20 zákona o daních z příjmů.¹⁰³ Poplatníky daně z příjmů

¹⁰² Daňový systém České republiky. BusinessInfo.cz, dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>.

¹⁰³ Tamtéž.

právnických osob jsou: právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, podfondy akciových společností (s proměnným základním kapitálem dle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy), fond penzijní společnosti, svěřenecký fond, jednotka, která je dle zákona zřízena poplatníkem. Kompletní výčet poplatníků je obsažen v §17 zákona. Daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob se za zdaňovací období vymezená v §17a zákona podávají nejpozději do 3 měsíců po jejich uplynutí. V případě, že jsou poplatníci povinni na základě zvláštního zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem nebo pokud předkládá jejich daňové přiznání daňový poradce, pak je daňové přiznání podáváno nejpozději do 6 měsíců po uplynutí příslušného zdaňovacího období. Poplatník je povinen po uplynutí zdaňovacího období, za které se daň vyměřuje, podat daňové přiznání, sám si vypočítat daň a zaplatit rozdíl mezi zaplacenými zálohami na daň a daní tvrzenou v daňovém přiznání místně příslušnému finančnímu úřadu.¹⁰⁴

Z níže uvedené tabulky je patrné, že daň z příjmů právnických osob má v České republice klesající tendenci. Během členství v Evropské unii došlo k poklesu o 9 procentních bodů a to za období 6 let. Sazba 19% je v současné době v platnosti již 7 let.

Tabulka 2: Sazby daně z příjmů právnických osob v České republice 2004 – 2016

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Česká republika	28	26	24	24	21	20	19	19	19	19	19	19	19

Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Corporate income tax rate.

7.2 Maďarsko

V Maďarsku proběhla největší daňová reforma v roce 1988, kdy se tato země chtěla co nejvíce přiblížit západoevropským politikám. Došlo k zavedení daně z přidané hodnoty, daně z příjmů fyzických osob a daně z podnikání. Od roku 2013 je daňová politika Maďarska poměrně stabilní v porovnání s periodou předchozích 3 let.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Daň z příjmů. BusinessInfo.cz, dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html#b1>.

¹⁰⁵ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat, dostupné z:

7.2.1 DPH

Maďarsko uplatňuje nejvyšší sazbu DPH v rámci celé Evropské unie. Jak bude patrné z tabulky uvedené níže, tak k velkému nárůstu došlo mezi lety 2009 a 2010, o 5 %, následně potom došlo k doposud poslednímu navýšení a to v roce 2012.¹⁰⁶

Snížená sazba daně je uplatňována zejména na mléko a mléčné výrobky, chléb a pekárenské výrobky. Sazba ve výši 18% je uplatňována na vytápění a hotelové služby.¹⁰⁷

Super snížená sazba je uplatňována na léčiva, lékařský materiál, knihy, noviny, atd.¹⁰⁸

Tabulka 3: Sazby daní v Maďarsku 2004 – 2016

Druh sazby	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Základní sazba Maďarsko	25	25	20	20	20	20	25	25	27	27	27	27	27
Snížená sazba Maďarsko	15	15	15	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18
Super snížená sazba Maďarsko	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5
Základní sazba EU	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Snížená sazba EU	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.

¹⁰⁶ Daně v Maďarsku, dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-madarsku/>.

¹⁰⁷ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 251.

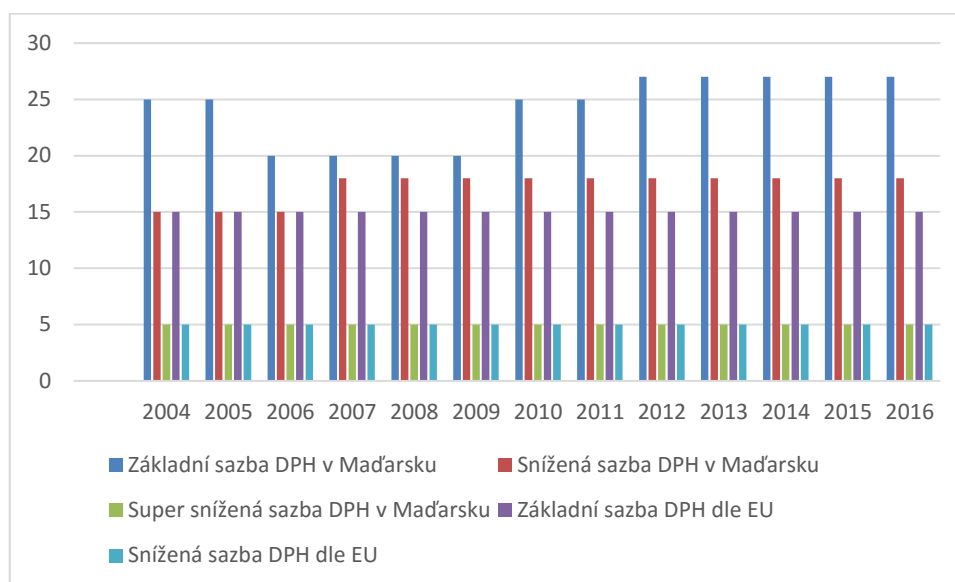
¹⁰⁸ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and

Norway. Eurostat, dostupné z:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.

Z výše uvedené tabulky je patrné, že Maďarsko se již v roce 2004 pohybovalo hodně vysoko nad požadavky stanovené Evropskou unií. Maďarsko používalo i tzv. super sníženou sazbu, která svojí výší odpovídala snížené sazbě EU. V Maďarsku byla v roce 2006 snížena základní sazba o 5 %, aby se v roce 2010 opětovně vrátila k 25% sazbě, tedy ke stejné, jakou měli v roce 2004. V roce 2012 došlo k opětovnému navýšení základní sazby, a to až na 27%, což je nejvíce z celé Unie. U snížené sazby docházelo během let také ke změnám, ale na rozdíl od základní sazby se jednalo o změny pouze směrem nahoru. K navýšení došlo v roce 2007, tedy rok poté, co byla základní sazba snížena o 5 %. U super snížené sazby k žádným změnám nedošlo a po celou dobu platí ve stejné výši. Popsané změny jsou zobrazeny v grafu níže.

Graf 2: Vývoj sazeb DPH v Maďarsku vůči Evropské unii



Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

7.2.2 Korporátní daně v Maďarsku

V Maďarsku jsou poplatníky daní z příjmů právnických osob společnosti, kapitálové fondy, družstva a společnosti založené v souladu s právem obchodních společností. Zisky společností jsou zdaňovány daní z příjmů právnických osob. Dividendy, které jsou vypláceny korporátním akcionářům, jsou od dalšího zdanění osvobozeny, ale ty, které jsou vypláceny individuálním akcionářům, jsou zdaňovány srážkovou daní.

V Maďarsku platí od 1. 1. 2011 progresivní zdanění, pokud obrat společnosti nepřesáhl 500 mil. HUF, pokud je tento obrat překročený, tak je sazba 19%.¹⁰⁹

Společnosti také podléhají tzv. municipální dani z příjmů, jejíž sazba se liší dle jednotlivých lokalit, maximálně může dosáhnout 2%. V Maďarsku byla zavedena tzv. krizová daň, která je uvalena na maloobchod, telekomunikace a energetiku a je uvalována progresivně v závislosti na typu odvětví a pohybuje se v rozmezí 1,5% - 6,5%. V této zemi platí také daň z finančních institucí, které podléhají přechodnému příplatku k dani, který se pohybuje v rozmezí 0,15% - 6% dle druhu finanční instituce. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok, ale poplatníci si mohou zvolit i hospodářský rok. Daňové přiznání musí být podáno nejpozději do 31. května následujícího roku po skončení zdaňovacího období.¹¹⁰

Od 1. ledna 2003 byla také zavedena tzv. zjednodušená podnikatelská daň, která nahrazuje podnikatelskou dividendovou daň, podnikatelskou daň z příjmů a DPH. Tento systém si mohou zvolit i obchodní společnosti za následujících podmínek:

- roční obrat poplatníka zvýšený o DPH za poslední 2 roky nepřesahuje 25 mil. HUF,
- poplatník neprovozuje činnost, která by podléhala např. spotřební dani,
- předpokládaný obrat poplatníka v běžném roce nepřesáhne 25 mil. HUF.¹¹¹

V rámci zjednodušeného systému zdanění činí daň 30% obratu zvýšeného o DPH, v takovém případě musí být daňové přiznání podáno nejpozději do 31. května následujícího roku po skončení zdaňovacího období.¹¹²

Níže uvedená tabulka uvádí vývoj sazeb v rámci daně z příjmu právnických osob v Maďarsku.

Tabulka 4: Sazby daně z příjmů právnických osob v Maďarsku 2004 – 2016

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Maďarsko	16	16	16	16	16	16	19	19	19	19	19	19	19

¹⁰⁹ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 250.

¹¹⁰ Tamtéž.

¹¹¹ Tamtéž.

¹¹² Tamtéž.

7.3 Polsko

Polsko začalo s reformami, stejně jako ostatní země V4, v 90. letech 20. století. Zaváděné změny směřovaly k tomu, aby se Polsko mohlo stát členem Evropské unie.

7.3.1 DPH

V Polsku vstoupila v roce 2011 v platnost série daňových opatření, jedním z nejdůležitějších opatření měl být dočasný 1 % nárůst u sazby DPH, a to v letech 2011 – 2013. Navýšení mělo být u základní i snížené sazby a nakonec bylo ponecháno i na období 2014 – 2016. Ve stejnou dobu byla přijata nová super snížená sazba. Od roku 2012 také došlo u některých produktů ke zvýšení z 8 % sazby na 23%. Jedná se o produkty, zahrnující zdravotnické přístroje, oblečení, příslušenství pro děti a dětskou obuv. Vláda také meziročně zvyšuje spotřební daň na tabák (4 % ročně) a paliva.¹¹³

Jak je již uvedeno v textu výše, tak Polsko mělo v rámci směrnice č. 2007/75/EC povolenou výjimku, kdy do konce roku 2010 mohlo ponechat sníženou sazbu daně u poskytování vybraných služeb. Nesmělo, ale jít pod hranici 7 %, což dle tabulky a v ní uvedených dat, dodrželo.¹¹⁴

¹¹³ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat, dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.

¹¹⁴ Tamtéž.

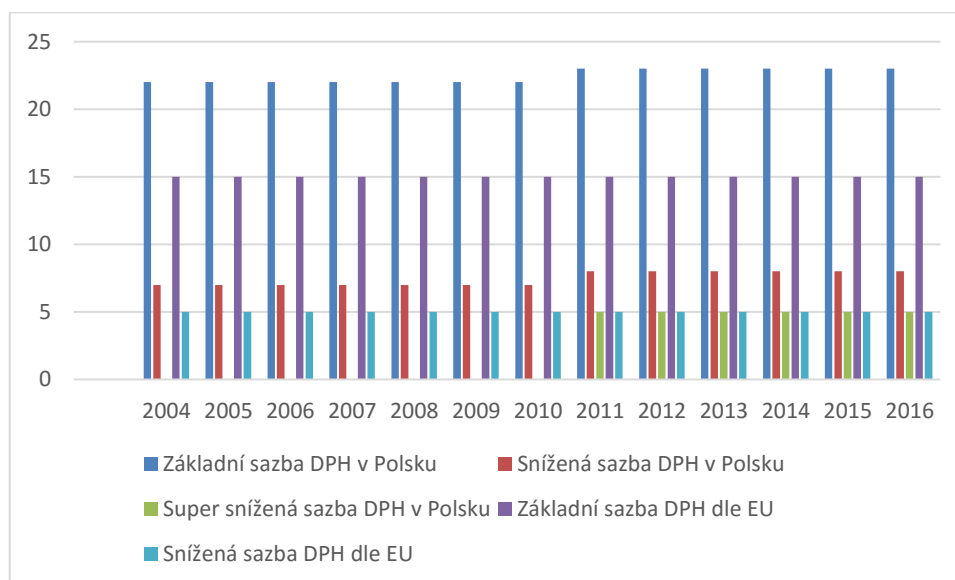
Tabulka 5: Sazby daní v Polsku 2004 – 2016

Druh sazby	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Základní sazba Polsko	22	22	22	22	22	22	22	23	23	23	23	23	23
Snížená sazba Polsko	7	7	7	7	7	7	7	8	8	8	8	8	8
Super snížená sazba Polsko	-	-	-	-	-	-	-	5	5	5	5	5	5
Základní sazba EU	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Snížená sazba EU	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

Polsko je v oblasti sazeb DPH poměrně stabilní. V období od roku 2004 až do roku 2010 byly uplatňovány stále stejné sazby, jak u základní, tak u snížené sazby DPH. Nedochozelo k žádným výkyvům. Jediná změna, která za sledovanou periodu proběhla, byla v roce 2011, kdy došlo k navýšení u obou sazeb DPH, a to o 1 %. Při tomto navýšení zároveň došlo k zavedení super snížené sazby. Všechny druhy sazeb splňují limity nastavené EU.

Graf 3: Vývoj sazeb DPH v Polsku vůči Evropské unii



Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

7.3.2 Korporátní daně v Polsku

V Polsku jsou poplatníky daně z příjmů právnických osob akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, státní podniky a družstva. Společnosti, které jsou zde rezidenty (společnosti se sídlem nebo vedením situovaným na území Polska), podléhají neomezené daňové povinnosti. V této zemi je uplatňován klasický systém zdaňování. Zisk je nejprve zdaňován na úrovni společnosti daní z příjmů právnických osob, a poté je znovu po rozdělení zdaňován jako příjem akcionářů. Pokud jsou akcionáři rezidentními společnostmi, tak se sražená daň započítává oproti jejich celkové daňové povinnosti. V případě, že jsou akcionáři fyzické osoby nebo nerezidenti, tak není tento zápočet možný, a tím dochází ke dvojímu zdaňování zisku.¹¹⁵

Zdaňovacím obdobím je 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, nejčastěji kalendářní rok. Tzv. předběžné daňové přiznání musí být podáno nejpozději do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího, konečné přiznání do devíti měsíců po skončení zdaňovacího období.¹¹⁶

¹¹⁵ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 267.

¹¹⁶ Tamtéž.

Tabulka 6: Sazby daně z příjmů právnických osob v Polsku 2004 – 2016

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Polsko	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19	19

7.4 Slovenská republika

7.4.1 DPH

Na Slovensku byla od roku 2004 zavedena 19 % sazba na všechno zboží a služby. V této oblasti došlo od roku 2011 k 1 % nárůstu. V roce 2007 byla zavedena snížená sazba daně, která je uplatňována na léčiva, jiné medicínské a farmaceutické produkty, a od roku 2008 i na knihy. Nulová sazba daně se uplatňuje na poštovní služby, lékařské a sociální služby, kulturu, finanční služby a na trh s nemovitostmi. S ohledem na direktivu Evropské komise došlo v oblasti spotřebních daní v roce 2008 také k navýšení a to u plynu, elektrické energie a uhlí. Minimální legislativní kroky vztahující se ke zdanění alkoholu, tabáku a plynu, byly přijaty v roce 2011.¹¹⁷

Tabulka 7: Sazby daní na Slovensku 2004 – 2016

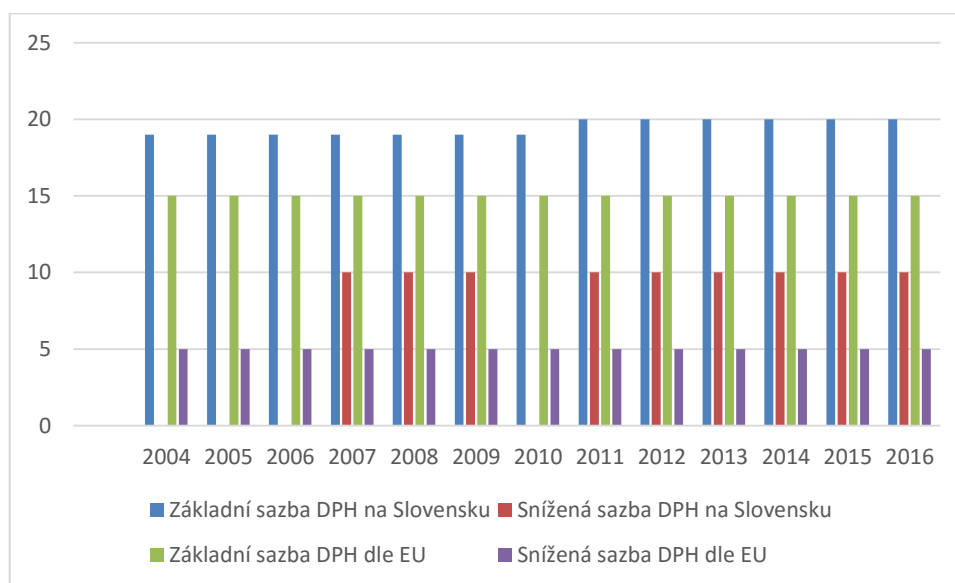
Druh sazby	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Základní sazba Slovensko	19	19	19	19	19	19	19	20	20	20	20	20	20
Snížená sazba Slovensko	-	-	-	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
Základní sazba EU	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Snížená sazba EU	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5	5

Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

¹¹⁷ Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Eurostat, dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.

Poslední sledovanou zemí je Slovensko, kde je podobný vývoj jak v Polsku. Taktéž zde nedocházelo v průběhu let k velkým změnám. Základní sazba se změnila pouze jednou v roce 2011 o 1 %. Zásadnější posun byl zaznamenán u snížené sazby DPH, která byla v této zemi zavedena až v roce 2007, tedy 3 roky po vstupu do Evropské unie a po celou dobu je ve stejné výši. I zde jsou dodržovány minimální sazby dané Unií.

Graf 4: Vývoj sazeb DPH ve Slovenské republice vůči Evropské unii



Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

7.4.2 Korporátní daň na Slovensku

Předmětem daně jsou akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, komanditní společnosti, družstva, aj. Na Slovensku je uplatňován tzv. jednoduchý systém korporativního zdaňování. Zisk je plně zdaněn na úrovni společnosti a rozdělený zisk korporátních a individuálních akcionářů již dále daněn není.¹¹⁸

¹¹⁸ Nerudová, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, s. 288.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno nejpozději do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období. V případě, že poplatník má příjmy ze zahraničí, tak může být lhůta prodloužena až na 6 měsíců.¹¹⁹

Na Slovensku nedošlo v rámci daně z příjmů právnických osob k velkým výkyvům. Od roku 2004 do roku 2012 byla udržována stejná sazba. K nárůstu došlo v roce 2013, ale hned následující rok došlo k opětovnému snížení a to na 22%, které platí od roku 2014 do současnosti.

Tabulka 8: Sazby daně z příjmů právnických osob na Slovensku 2004 – 2016

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Slovensko	19	19	19	19	19	19	19	19	19	23	22	22	22

7.5 Podíl DPH na HDP v zemích Visegrádské čtyřky

V tabulce níže jsou uvedeny podíly DPH na hrubém domácím produktu jednotlivých zemí Visegrádské čtyřky, srovnání je provedeno i s průměrným podílem v celé Evropské unii. Aby byla níže uvedená data srovnatelná, tak jsou porovnávány roky 2004 – 2014, neboť na níže uvedeném zdroji nejsou uvedena čísla za poslední 2 roky a při využití jiného zdroje by mohlo dojít ke zkreslení uvedených dat.

Tabulka 9: Podíl DPH na HDP v letech 2004 – 2014

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Česká republika	6,7	6,6	6,1	6,1	6,5	6,6	6,7	6,9	7,1	7,5	7,5
Maďarsko	8,8	8,3	7,5	7,9	7,7	8,4	8,6	8,5	9,2	9,0	9,5
Polsko	7,1	7,7	8,1	8,2	7,9	7,3	7,6	7,9	7,2	7,0	...
Slovenská republika	7,6	7,7	7,3	6,6	6,8	6,6	6,2	6,7	6,0	6,4	6,7
Průměr EU - 28 (aritmetický)	7,6	7,9	8,0	8,0	7,9	7,5	7,8	7,8	7,9

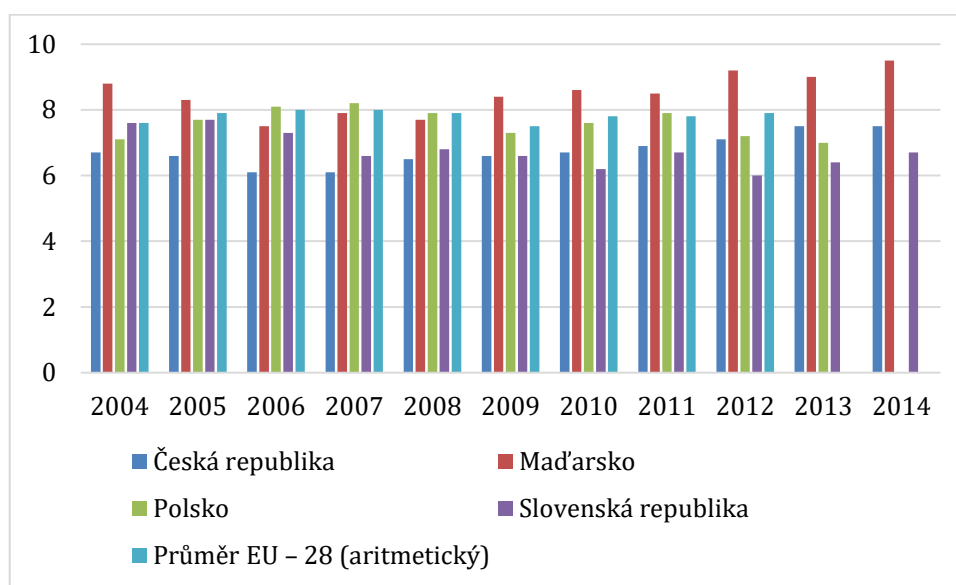
Zdroj: Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: OECD – Revenue Statistics – Comparative tables.

¹¹⁹ Tamtéž.

Výše uvedené údaje jsou procentní podíly DPH na HDP v jednotlivých zemích Visegrádské čtyřky za období 2004 – 2014. Průměr EU je pouze do roku 2012, taktéž u Polska chybí rok 2014. I přes některé chybějící údaje, lze konstatovat následující: v České republice je podíl DPH poměrně konstantní, bez větších výkyvů. Větší posun je patrný od roku 2013, tedy od roku, kdy došlo k navýšení základní sazby na 21% a snížené sazby na 15%. Změna je patrná i od roku 2012, kdy byla navýšena pouze snížená sazba. U Maďarska dochází k nárůstu či poklesu v souladu s tím, jak se měnily sazby DPH v průběhu let. S ohledem na jejich nejvyšší sazbu DPH, mají i nejvyšší podíl DPH na HDP ze zemí Visegrádské čtyřky, pohybují se i nad průměrem EU – 28. Jak je uvedeno výše, tak Polsko je v rámci sazeb DPH poměrně stabilní, ke změně došlo pouze jednou. Od roku 2012 lze sledovat pokles podílu daně z přidané hodnoty na celkovém HDP země. Na Slovensku byl podíl přes 7 %, ale docházelo k postupnému poklesu až k 6 %, prozatím se nepovedlo dostat zpět přes hranici z let 2004 – 2006.

Z této tabulky je taktéž patrné, že zatímco se Česká republika, Polsko a Slovensko pohybují pod průměrem či na hranici průměru Evropské unie, tak Maďarsko je naopak nad tímto průměrem. Všechna zmíněná data jsou shrnuta v níže uvedeném grafu.

Graf 5: Podíl DPH na HDP



Zdroj: Vlastní zpracování pomocí článku: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway.

8 Shrnutí

Předchozí kapitola se věnovala popisu daňových systémů zemí Visegrádské čtyřky, a to konkrétně dani z přidané hodnoty a dani z příjmů právnických osob. Sledovala jsem období od jejich vstupu do Evropské unie po rok 2016. U daně z přidané hodnoty byly zjištěné údaje porovnány s minimálními sazbami nastavenými Evropskou unií, tedy tomu, jestli státy dodržují alespoň tuto minimální výši. U všech sledovaných států lze konstatovat, že minimálně výše je dodržována, u některých zemí dokonce výrazně nad stanovenou hranici.

U daní z příjmů právnických osob byl sledován taktéž vývoj od roku 2004 do současnosti, ale již nedošlo ke srovnání se sazbou stanovenou EU, neboť v rámci přímých daní harmonizace prakticky neprobíhá a tudíž nejsou sazby stanoveny. I přesto, že nejsou korporátní daně harmonizovány, tak z výše uvedených skutečností vyplývá, že se sledované země drží obdobné hranice a to kolem 19%. Jedinou výjimkou je Slovensko, kde je aktuální sazba 22%, což je nejvýše ze sledovaných zemí.

10 Závěr

Účelem této bakalářské práce bylo čtenáři přiblížit téma harmonizace daňové politiky v rámci Evropské unie. Práce byla rozdělena na teoretickou a praktickou část. V úvodní části byly vysvětleny základní pojmy, které se s touto problematikou pojí, jednalo se především o pojmy – daně, daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace. Teoretická část se dále zabývala postupem harmonizačního procesu v Evropské unii. Popisovala kroky, které se evropské instituce snažily učinit k tomu, aby mohla být daňová politika harmonizována dle jejich představ a plánů. Jsou zde zmíněny směrnice, které byly implementovány v harmonizačním procesu, a které se týkají především nepřímých daní. U přímých daní je harmonizace prováděna spíše na základě judikátů Evropského soudního dvora, i když samozřejmě i v této oblasti jsou přijímány směrnice.

Část práce byla věnována popisu harmonizace nepřímých daní, kterým se následně věnuje i praktická část. Byly zmíněny harmonizační návrhy v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřebních daní. Nepřímé daně bylo snazší harmonizovat a návrhy prosazovat. Ačkoli to nebyl zcela bezproblémový proces, tak byl státy přijímán spíše, než u daní přímých.

Praktická část se tedy týká, jak je již uvedeno výše, daní z přidané hodnoty a daní z příjmů právnických osob a jejich vývoji v zemích Visegrádské čtyřky – České republice, Maďarsku, Polsku a Slovenské republice. Tyto země byly zvoleny z toho důvodu, že vstoupily do Evropské unie společně v květnu 2004 a pojí je i společná, komunistická, minulost. U každé z vybraných zemí byla ve stručnosti zmíněna daňová politika, dále byly vytvořeny tabulky s vyčíslením základní a snížené sazby DPH od roku 2004 do roku 2016, pro srovnání byly doplněny i minimální sazby, které jsou dány směrnicí Evropské unie. Každá tabulka byla okomentována a na jejím vznikly příslušné grafy. Tytéž kroky byly provedeny u daně z příjmů právnických osob, získaná data byla doplněna do přehledných tabulek. Poslední tabulkou, kterou tato část obsahuje, je srovnání podílu daně z přidané hodnoty na HDP ve zkoumaných zemích a jejich srovnání s průměrem v Evropské unii. Zjištění a závěry jsou popsána u každého státu zvlášť.

V úvodu této práce byly stanoveny 2 předpoklady:

P1: Probíhající harmonizace je nedostatečná.

P2: Státy Evropské unie nespolupracují na harmonizaci dostatečně.

K těmto předpokladům se nyní na základě obsahu této práce vyjádřím.

Předpoklad 1 tvrdil, že probíhající harmonizace je nedostatečná. Vzhledem k výše uvedeným informacím lze tento předpoklad vyvrátit. Orgány Evropské unie se snaží, aby harmonizační proces byl dostatečný, ale jejich snaha je „bojkotována“ ze strany členských států, které jí vnímají jako přílišné zasahování do své národní suverenity. Na druhou stranu u sazeb DPH se sledované státy drží nad minimální hranicí stanovenou Evropskou unií a to o několik procent. Aby mohla být probíhající harmonizace dostatečná, tak je potřeba, aby se na tomto procesu podílely všechny členské státy a nedocházelo z jejich strany k blokaci.

Předpoklad 2 říkal, že státy Evropské unie nespolupracují na harmonizaci dostatečně. Tento předpoklad byl částečně již potvrzen v rámci první hypotézy. A dle mého názoru ho lze potvrdit. Neboť státy považují daňovou politiku za národní záležitost a nerady si do ní nechávají zasahovat zvenčí. Zároveň se domnívám, že v současné době, kdy se Evropská unie rozrůstá o další členy, bude prosazování dalších změn stále obtížnější.

Proces harmonizace dozajista není u konce a bude i nadále zajímavé, jakým směrem se bude ubírat a jaký bude jeho další vývoj s ohledem na rozšiřování Evropské unie a ochotu zemí nechat si zasahovat do daňové politiky.

11 Seznam grafů a tabulek

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj sazeb DPH v České republice vůči Evropské unii	33
Graf 2: Vývoj sazeb DPH v Maďarsku vůči Evropské unii	36
Graf 3: Vývoj sazeb DPH v Polsku vůči Evropské unii.....	40
Graf 4: Vývoj sazeb DPH ve Slovenské republice vůči Evropské unii	42
Graf 5: Podíl DPH na HDP	44

Seznam tabulek

Tabulka 1: Sazby daní v České republice 2004 – 2016	32
Tabulka 2: Sazby daně z příjmů právnických osob v České republice 2004 – 2016.....	34
Tabulka 3: Sazby daní v Maďarsku 2004 – 2016	35
Tabulka 4: Sazby daně z příjmů právnických osob v Maďarsku 2004 – 2016	37
Tabulka 5: Sazby daně v Polsku 2004 – 2016.....	39
Tabulka 6: Sazby daně z příjmů právnických osob v Polsku 2004 – 2016.....	41
Tabulka 7: Sazby daně na Slovensku 2004 – 2016.....	41
Tabulka 8: Sazby daně z příjmů právnických osob na Slovensku 2004 – 2016.....	43
Tabulka 9: Podíl DPH na HDP 2004 – 2014.....	43

12 Seznam použité literatury

Knižní zdroje

- [1] KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- [2] LACINA, Lubor. Měnová integrace: náklady a přínosy členství v měnové unii. Vyd. 1. V Praze: C.H. Beck, 2007, xxvii, 538 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7179-560-5.
- [3] LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- [4] NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-695-0.
- [5] ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- [6] ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003, xv, 249 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-413-9.
- [7] ŽÁROVÁ, Marcela. Regulace evropského účetnictví. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

Elektronické zdroje

- [8] BLECHOVÁ, Beáta. Společný konsolidovaný korporátní daňový základ v kontextu návrhu směrnice Rady EU [online]. [cit. 2016-07-17]. Dostupné z: <http://docplayer.cz/5415907-Spolecny-konsolidovany-korporatni-danovy-zaklad-v-kontextu-navrhu-smernice-rady-eu.html>.
- [9] BOHÁČ, Radim. POJEM DAŇ V DAŇOVÝCH ZÁKONECH. Dostupné také z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf.
- [10] BŘICHÁČEK, Tomáš. Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie. *Centrum pro studium demokracie a kultury* [online]. 2007 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z : <http://www.cdk.cz/rp/clanky/347/danova-harmonizace-versus-svoboda-a-demokracie/>.
- [11] BUSINESSINFO.CZ. [online] Small Business Act pro Evropu. [citováno 2015-11-08]. Dostupné z WWW <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/small-business-act-pro-evropu-3858.html>>.
- [12] Daň z příjmů. BusinessInfo.cz [online]. [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/dan-z-prijmu-3462.html#b1>.

- [13] DANĚ V MAĎARSKU. *Finance.cz* [online]. [cit. 2016-03-07]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/dane-v-madarsku/>.
- [14] Daňový systém České republiky. *BusinessInfo.cz* [online]. [cit. 2016-07-23]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/danovy-system-ceske-republiky-3429.html>.
- [15] KOZELSKÝ, Tomáš a Jan JEDLIČKA. Korporátní daně v Evropské unii [online]. [cit. 2016-07-20]. Dostupné z: http://www.csas.cz/static_internet/cs/Evropska_unie/Specialni_analyzy/Specialni_analyzy/Prilohy/euspa_korporatni_dane_v_eu.pdf.
- [16] LINHARTOVÁ, Michaela. CCCTB. Zkratka, kterou dobře zná Jean Claude Juncker [online]. [cit. 2016-07-25]. Dostupné z: <https://www.euroskop.cz/9047/26337/clanek/ccctb-zkratka-kterou-dobre-zna-jean-claude-juncker/>.
- [17] MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU a národní zájmy členských států EU. *International and Comparative Law Review* [online]. 2005(14): 109 - 120 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://iclr.upol.cz/wp-content/uploads/2011/03/14_Matousek_Pavel-109-120.pdf.
- [18] NERUDOVÁ, Danuše, Svatopluk KAPOUNEK a Jitka POMĚNKOVÁ. Daňová soutěž v Evropské měnové unii a její vliv na přesun daňového břemene. Dostupné také z: <http://www.vse.cz/cfuc/222>.
- [19] PATERNOSTER, Dario. Obecná daňová politika. *Evropský parlament: Jsme tu pro vás* [online]. [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/cs/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.1.html.
- [20] *STUDY TO QUANTIFY AND ANALYSE THE VAT GAP IN THE EU-27 MEMBER STATES* [online]. 1 - 127 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf.
- [21] ŠINDELKA, Vladimír. Daňová harmonizace. *Finance.cz* [online]. 2001 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/17298-danova-harmonizace/>.
- [22] Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. *Eurostat* [online]. 2014, 1 -314 [cit. 2016-03-09]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2014/report.pdf.
- [23] VANČUROVÁ, Alena. *Daňové reformy ČR* [online]. In: [cit. 2016-03-09]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/storage/1218123709_sb_vancurova.pdf.
- [24] VINTROVÁ, Růžena. Daňové zatížení v česku : (pád jednoho mýtu). *Ekonom*, Praha: *Economia*, 2004, vol. 2004, č. 44, p. 56-59. ISSN 1210-0714.

- [25] VYBÍHAL, Václav. Mezinárodní zdanění. Dostupné také z:
<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:tYV8rSmifJ8J:slideplayer.cz/slide/2380301/+>.

Podklad pro zadání BAKALÁŘSKÉ práce studenta

PŘEDKLÁDÁ:	ADRESA	OSOBNÍ ČÍSLO
Mgr. Vlčková Tereza	Rváčov 133, Vysočina - Rváčov	I1300326

TÉMA ČESKY:

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

TÉMA ANGLICKY:

Harmonization of Tax Systems in Countries of the European Union

VEDOUCÍ PRÁCE:

Ing. Pavel Jedlička, CSc. - KE

ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ:

V této práci bych se ráda zaměřila na všechny procesy, které se týkaly či týkají harmonizace daňových systémů, i tomu, jak se vyvíjely v průběhu historie, od založení Evropských společenství až po současnost, zároveň budou popsány i pojmy, které se s danou problematikou pojí. Stejně tak i harmonizace přímých a nepřímých daní.

1. Úvod
2. Cíl práce
3. Metodika zpracování
4. Literární rešerše
5. Vymezení základních pojmů
6. Postupy a metody daňové harmonizace
7. Harmonizace nepřímých daní
8. Harmonizace přímých daní
9. Závěr
10. Seznam literatury

SEZNAM DOPORUČENÉ LITERATURY:

- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- LÁCHOVÁ, Lenka. Daňové systémy v globálním světě. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2007, 271 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, 319 s. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-695-0. ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŽÁROVÁ, Marcela. Regulace evropského účetnictví. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006, 184 s. ISBN 80-245-1046-4.
- BOHÁČ, Radim. POJEM DAŇ V DAŇOVÝCH ZÁKONECH. Dostupné také z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf.
- BUSINESSINFO.CZ. [online] Small Business Act pro Evropu. [citováno dne]. Dostupné z WWW <<http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/small-business-act-pro-evropu-3858.html>>.
- NERUDOVÁ, Danuše, Svatopluk KAPOUNEK a Jitka POMĚNKOVÁ. Daňová soutěž v Evropské měnové unii a její vliv na přesun daňového břemene. Dostupné také z: <http://www.vse.cz/cfuc/222>.
- ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie s praktickou aplikací. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2003, xv, 249 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 80-7179-413-9.

Podpis studenta:

Věcková

Datum:

4.10.2015

Podpis vedoucího práce:

[Handwritten signature]

Datum:

11.10.15