

**Univerzita Palackého v Olomouci  
Právnická fakulta**

**Jana Dudová**

**Harmonizace daní v Evropské unii**

**Bakalářská práce**

**Olomouc 2011**

„Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Harmonizace daní v Evropské unii vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.“

V Olomouci dne 28. 2. 2011

Jana Dudová

Poděkování:

Chtěla bych poděkovat vedoucímu mé bakalářské práce panu JUDr. Pavlu Matouškovi za ochotu, cenné připomínky, náměty a rady.

# Obsah

Úvod .....	6
<b>1 Evropská unie a struktura evropského práva .....</b>	<b>7</b>
1.1 Evropská unie jako výsledek procesu evropské integrace .....	7
1.2 Struktura evropského práva.....	8
<b>2 Pojem daň, daňová harmonizace a daňová konkurence .....</b>	<b>10</b>
2.1 Daň .....	10
2.2 Daňová harmonizace .....	11
2.3 Daňová koordinace a daňová aproximace .....	13
2.4 Daňová harmonizace vs. daňová konkurence .....	14
2.5 Metody harmonizačního procesu .....	15
<b>3 Daňová politika Evropské unie a její nástroje .....</b>	<b>16</b>
3.1 Nástroje daňové politiky v oblasti primárního práva.....	16
3.2 Nástroje daňové politiky v oblasti sekundárního práva .....	17
3.3 Ostatní nástroje.....	18
<b>4 Harmonizace nepřímých daní.....</b>	<b>20</b>
4.1 Charakteristika nepřímých daní v EU .....	20
4.2 Harmonizační proces DPH.....	21
4.3 Možný budoucí vývoj v oblasti harmonizace DPH .....	22
4.4 Harmonizační proces spotřebních daní .....	23
4.4.1 Energetické produkty a elektrická energie .....	24
4.4.2 Alkohol a alkoholické nápoje .....	24
4.4.3 Tabák a tabákové výrobky.....	24
4.5 Možný budoucí vývoj v oblasti harmonizace spotřebních daní .....	25

4.6 Harmonizace ekologických daní .....	25
<b>5. Harmonizace přímých daní .....</b>	<b>27</b>
5.1 Charakteristika přímých daní v EU .....	27
5.2 Vývoj harmonizačního procesu přímých daní .....	28
5.3 Významná harmonizační opatření – směrnice .....	29
5.4 Možný budoucí vývoj v oblasti harmonizace přímých daní .....	31
<b>6 Spolupráce při správě daní .....</b>	<b>33</b>
6.1 Spolupráce v oblasti přímých daní .....	34
6.2 Spolupráce v oblasti nepřímých daní .....	34
6.3 Vývoj spolupráce při správě daní v budoucnu .....	35
<b>7 Harmonizace daní v České republice .....</b>	<b>36</b>
7.1 Harmonizační proces v ČR u jednotlivých daní .....	37
7.2 Harmonizační proces v ČR v oblasti správy daní .....	38
<b>8 Zhodnocení současného stavu a vlastní stanovisko autorky .....</b>	<b>39</b>
<b>Závěr .....</b>	<b>42</b>
<b>Seznam použitých zdrojů a literatury .....</b>	<b>44</b>
<b>Shrnutí, Summary .....</b>	<b>46</b>

## Úvod

Pro svou bakalářskou práci jsem si vybrala téma „Harmonizace daní v Evropské unii“, jelikož na přednáškách daňového práva, které mě mimochodem vždy velmi bavilo, byla tato problematika zmiňována pouze okrajově, a proto jsem se chtěla o harmonizačním procesu v rámci Evropské unie (dále v textu „EU“) dozvědět ještě více informací, faktů a zajímavostí.

Každý stát si prostřednictvím daňové politiky vytváří vlastní daňový systém. Jednotlivé daňové systémy bývají často výrazně odlišné a specifické, což souvisí nejen s dlouholetými tradicemi na území daného státu, ale především s fungováním a vyspělostí národní ekonomiky. Je proto logické, že v rámci EU považují členské státy oblast daňové politiky za svou vnitřní, suverénní záležitost, do které by EU měla zasahovat pokud možno co nejméně. Daně totiž kromě dopadu na objem finančních prostředků v rozpočtech států též významně zasahují do ekonomické činnosti každého jednotlivce – každé firmy, domácnosti i každého občana, a to i tím způsobem, že jejich systém koresponduje se systémem sociálního zabezpečení. Na druhou stranu mají daně podstatný vliv na hladké fungování jednotného vnitřního trhu, což představuje jednu z hlavních priorit EU. EU se proto snaží formou sblížení daňových soustav jednotlivých členských zemí této priority dosáhnout.

Cílem mé práce je popsat a charakterizovat proces harmonizace daní v rámci celé EU, zaměřit se na jeho vývoj, formy a metody, a dále rovněž posoudit stav harmonizačního procesu v České republice. Po provedení této analýzy bych se nakonec měla pokusit o celkové zhodnocení oblasti harmonizace daní, zamyslet se nad výhodami či nevýhodami harmonizace a srovnat je s pozitivy a negativy daňové konkurence, konfrontovat výsledky a stav harmonizačního procesu s aktuální ekonomickou a politickou situací a pouvažovat o možnostech jeho vývoje do budoucna.

V první části práce stručně charakterizuji EU a její svébytný právní systém – evropské neboli komunitární právo. Ve druhé kapitole seznámím čtenáře s pojmy daň, daňová harmonizace, daňová konkurence a s dalšími souvisejícími pojmy. Zmíním se o formách a metodách daňové harmonizace. Další část práce bude věnována daňové politice EU a jejím nástrojům. Ve čtvrté kapitole popíši harmonizační proces nepřímých daní a v kapitole páté harmonizační proces přímých daní, přičemž na konci kapitol se pokusím nastínit možný vývoj do budoucna. Následující část bude zaměřena na harmonizaci (spolupráci) v oblasti správy daní. V sedmé kapitole se budu zabývat projevy harmonizace daní na území České republiky. V závěrečné části se pokusím o shrnutí celé problematiky daňové harmonizace a vyjádření svého vlastního názoru k rozebíranému tématu.

# 1 Evropská unie a struktura evropského práva

## 1.1 Evropská unie jako výsledek procesu evropské integrace

„Evropská unie (EU, European Union) je označení pro celek tvořený členskými státy Evropských společenství, zavedený Maastrichtskou smlouvou (1. 11. 1993) v souvislosti s budováním hospodářské, měnové a politické unie.“<sup>1</sup> Od posledního rozšíření v roce 2007 tvoří EU celkem 27 členských států a přístup dalších států se očekává.

Myšlenka evropské integrace se počala rozvíjet bezprostředně po skončení druhé světové války, kdy státy starého kontinentu usilovaly o vzájemné politické a ekonomické sjednocení, které by pomohlo uspořádat poválečné poměry a současně zabránilo vzniku dalšího ničivého konfliktu. Nejprve vznikly tři mezinárodní ekonomické organizace, které měly přispět k odstranění bariér při obchodování mezi členskými státy a také zajistit rozvoj vzájemné hospodářské spolupráce: Evropské společenství uhlí a oceli (ESUO, rok 1951, tzv. Pařížská smlouva), Evropské hospodářské společenství a Evropské společenství pro atomovou energii (EHS a EURATOM, obě 1957, tzv. Římské smlouvy), později zastřešené pod jeden pojem Evropská společenství (ES).<sup>2</sup>

V následujících letech probíhaly intenzivní snahy o sestavení koncepce jednotného vnitřního trhu a především o její realizaci v praxi (tzv. bílé knihy nebo Jednotný evropský akt). Již zmíněná Maastrichtská smlouva si klade za cíl budoucího integračního vývoje přechod na hospodářskou a měnovou unii a započítí politické unie. Původní ekonomická spolupráce samostatných států tak dostává podobu všestranné spolupráce uvnitř spojené a jednotně fungující nadnárodní organizace. Ustanovení Maastrichtské smlouvy prošla několika úpravami, prostřednictvím tzv. revizních smluv (Smlouva Amsterodamská, z Nice, o Ústavě pro Evropu), prozatím poslední platí od 1. prosince 2009 (Lisabonská smlouva, viz níže).<sup>3</sup>

Lisabonská smlouva jakožto prostředek reformy právního zakotvení evropského integračního procesu i reformy institucionální, významně mění strukturu a právní postavení EU, potažmo i vztah unie a jejích členů. Proto považují za důležité se o této smlouvě aspoň krátce zmínit. Níže uvádím nejzásadnější změny:<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006, s. 20- 21.

<sup>2</sup> Tamtéž, s. 18 – 19.

<sup>3</sup> Tamtéž, s. 19 – 20.

<sup>4</sup> Vlastní zápis autorky z přednášky Mgr. Ondreje Hamul'áka, dne 9. 12. 2009, předmět: Základy práva ES/EU.

<b>Před 1. 12. 2009</b>	<b>Po 1. 12. 2009</b>
Smlouva o EU + Smlouva o EHS/ES + Smlouva o EURATOMu (+ do 2002 Smlouva o ESUO)	Smlouva o EU + Smlouva o fungování EU + Smlouva o EURATOMu
Právní subjektivita Společenství (EU nelze považovat za mezinár. organizaci)	Právní subjektivita EU jako nástupkyně ES (mezinárod. organizace)
Pilířová struktura (3 společenství – EHS/ES, EURATOM, do 2002 ESUO + společná zahranič. a bezpeč. politika + justič. a polic. spolupráce v trest. věcech → EU jako zastřešující prvek)	Zrušení pilířové struktury → formálně, materiálně nadále existuje (EU ji nezastřešuje, ale obsahuje)
Žádný oficiální katalog lidských práv	Listina základních práv EU (odkaz v čl. 6 Smlouvy o EU)

## 1.2 Struktura evropského práva

EU vytváří prostřednictvím svého právního a legislativního chování specifický druh práva – evropské právo. Specifičnost systému evropského práva tkví ve spojení rysů mezinárodního a vnitrostátního práva (jeho normy nepůsobí pouze ve vztahu k samotnému členskému státu, ale rovněž i ve vztahu k subjektům nacházejícím se uvnitř tohoto státu) a dále v principu supranacionality (členské státy se vzdávají některých svých suverénních práv ve prospěch unie).<sup>5</sup>

V době uplatňování pilířové struktury se evropské právo dělilo na právo ES = komunitární právo (1. pilíř) a právo EU = úzce unijní právo (2. a 3. pilíř). Obecně řečeno, právem ES myslíme vše, co souvisí s existencí samotných Společenství, a právem EU výsledek legislativní spolupráce členských států EU v konkrétně určených záležitostech.<sup>6</sup> Zrušením pilířové struktury Lisabonskou smlouvou došlo ke sjednocení veškerého práva pouze pod jeden pojem právo EU (komunitární právo). Proběhla tzv. komunitarizace 3. pilíře – oblast justiční a policejní spolupráce v trestních věcech původně upravená čl. 29 až 42 Smlouvy o EU nyní tvoří samostatnou hlavu V Prostor svobody, bezpečnosti a práva Smlouvy o fungování EU. Ve věcech společné zahraniční

<sup>5</sup> ŠIŠKOVÁ, Naděžda; STEHLÍK, Václav. *Evropské právo 1. Ústavní základy Evropské unie*. Praha: Linde, 2007, s. 75.

<sup>6</sup> TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006, s. 63.



a bezpečnostní politiky (tehdejší 2. pilíř) zůstává zachován mezivládní charakter spolupráce, neboť je zajišťována jednomyslně Radou a Evropskou radou.<sup>7</sup>

Lisabonská smlouva v textu Smlouvy o EU (čl. 5) nově upravuje výkon pravomocí na základě zásad subsidiarity a proporcionality. Zásada subsidiarity má přispívat k zamezení nadměrné právní regulaci tím, že dovoluje řešit určité záležitosti na unijní úrovni až tehdy, pokud se příslušná národní legislativa ukáže jako neefektivní. Podle zásady proporcionality nemůže jít právní chování unie nad rámec nezbytností pro naplnění cíle Smluv.<sup>8</sup> I ve vztahu evropského práva k vnitrostátním právním řádům členských zemí se vymezují určité principy/zásady pro jeho aplikaci. Mezi základní patří princip přednosti práva EU, zásada přímého účinku, zásada nepřímého účinku nebo zásada odpovědnosti členského státu.<sup>9</sup>

Evropské právo tedy plní v současné době především funkci harmonizační, sjednocující. Prostřednictvím harmonizačních aktů a opatření se EU snaží odstraňovat či alespoň zmírňovat rozdíly v legislativách jednotlivých členských států a tím předcházet komplikacím a rozporům při vzájemné spolupráci. Není to však proces jednoduchý, naopak členské země si uvědomují svoji identitu a suverenitu a dbají na zachování specifických tradic. Harmonizace práva se silně projevuje také v oblasti harmonizace daní, resp. slouží jako její nástroj.

---

<sup>7</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 22.

<sup>8</sup> Čl. 5 Smlouvy o Evropské unii, konsolidované znění, Odbor informování o evropských záležitostech Úřadu vlády České republiky, 2009.

<sup>9</sup> Vlastní zápis autorky z přednášky Mgr. Ondřeje Hamul'áka, dne 26. 10. 2009, předmět: Základy práva ES/EU.

## 2 Pojem daň, daňová harmonizace a daňová konkurence

### 2.1 Daň

„Daň můžeme definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní“<sup>10</sup> (tzn. zaplacená částka se nevyužije pro financování konkrétně určeného projektu či účelu, ale putuje do veřejného rozpočtu na pokrytí jeho výdajů; a poplatníkovi nevzniká žádné odpovídající protiplnění). Daň charakterizují určité základní prvky: daňový subjekt, daňový objekt, základ daně, sazba daně a splatnost daně. „Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů), nebo je nepravidelná a platí se pouze za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).“<sup>11</sup>

Proces zdanění a tedy i daň samotná plní několik funkcí. Alokační funkce se uplatňuje v případech, kdy tržní mechanismy nejsou schopny zajistit efektivnost v alokaci (rozmístění) zdrojů (např. v důsledku nedokonalé konkurence). Pomocí výběrů daní lze tento stav korigovat a umísťovat prostředky tam, kde by se jich při tržní alokaci nedostávalo. Funkce redistribuční (přerozdělovací) zmírňuje rozdíly důchodů jednotlivých subjektů ve společnosti větší mírou zdanění vyšších příjmů či hodnotnějšího majetku. Díky tomu má následně stát možnost zvyšovat prostřednictvím transferů příjem méně bohatých. Funkce stabilizační se využívá k dosažení dostatečné zaměstnanosti, cenové stability apod., jelikož přispívá ke zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Fiskální funkce, nejdůležitější a také historicky nejstarší funkce, znamená získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů pro financování veřejných statků či veřejných potřeb. Daně jsou rozhodujícími příjmy veřejných rozpočtů, v České republice se jejich podíl na příjmech veřejných rozpočtů trvale pohybuje okolo 91%.<sup>12</sup>

Daně můžeme třídit podle různých kritérií. Zřejmě nejobvyklejším bývá dopad daně na příjem poplatníka – daně přímé a nepřímé. Daně přímé postihují poplatníkům zdaňovaný příjem již při jeho vzniku a výše tohoto příjmu je o částku daně snížena (daně důchodové a majetkové). Naopak nepřímé daně se neodvádí z důchodu povinného subjektu, ale přenáší se „nepřímo“ na jiný subjekt, a to prostřednictvím zvýšení ceny, tzn. zdanění se uskutečňuje při spotřebě příjmu (spotřební daně, DPH, a též cla). Podle objektu daně rozlišujeme daně

---

<sup>10</sup> KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2006, s. 16, citováno dle JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 287.

<sup>11</sup> Tamtéž.

<sup>12</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009, s. 291 – 292.

majetkového charakteru (předmětem zdanění je nějaký majetek nebo majetková hodnota, např. daň z nemovitosti) a daně důchodového charakteru (zdaňuje se nějaký příjem, důchod, např. daň z příjmů fyzických osob). K dalším kritériím členění daní patří rozpočtové určení výnosu daní (státní, municipální, vyšších územních samosprávných celků nebo též výlučné a sdílené daně) nebo pravidelnost výběru daně (pravidelné a případové daně) atd.<sup>13</sup>

V souvislosti s pojmem daň bude jistě vhodné zmínit i pojem poplatek. „Poplatek je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem; je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný.“<sup>14</sup> Z citované definice vidíme, že mezi poplatkem a daní existují protikladné rozdíly. Tato platba slouží k úhradě konkrétního úkonu, zboží či služby, tj. ke konkrétnímu účelu, a subjektu vzniká po zaplacení jisté protiplnění - příjemce poplatku mu poskytne službu či zboží; což u daní neplatí. Poplatky nejčastěji dělíme na soudní, správní a místní, popř. na ostatní platby poplatkového charakteru.

## 2.2 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje nejvyšší stupeň mezinárodní spolupráce v oblasti daňové politiky. Dalšími způsoby spolupráce jsou daňová koordinace a daňová aproximace (viz dále). „Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se může týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy (inkaso daně, povinnosti plátce, daňová kontrola). Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích:<sup>15</sup>

- 1) určení daně, která má být harmonizována;
- 2) harmonizace daňového základu;
- 3) harmonizace daňové sazby.“<sup>16</sup>

„Existují též tři úrovně daňové harmonizace:

- 1) rozdílné daně ve všech zemích → harmonizace neexistuje vůbec (žádné smlouvy o zamezení dvojího zdanění ani spolupráce na administrativní úrovni) nebo existence tzv. mírné harmonizace (přítomnost smluv i administrativní spolupráce);
- 2) některé daně společné, některé daně národní – tzv. dílčí harmonizace;

---

<sup>13</sup> Tamtéž, s. 292 – 294.

<sup>14</sup> Tamtéž, s. 288.

<sup>15</sup> Harmonizační proces nemusí nutně projít všemi třemi fázemi – může např. skončit pouze harmonizací základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné. NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 15

<sup>16</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 28 – 29.

- 3) stejné daně ve všech zemích → rozdílné daňové základy (nominální harmonizace) nebo stejné daňové základy (rozdílné daňové sazby = harmonizace základu daně nebo stejné daňové sazby = celková harmonizace);

V daňové teorii je tedy celková harmonizace definována jako výsledek harmonizace strukturální (tzn. harmonizace struktury daňového systému) a harmonizace daňových sazeb.<sup>17</sup>

Samotný harmonizační proces se může uskutečňovat v několika formách.<sup>18</sup>

- 1) přizpůsobení daňového systému členské země tak, aby korespondoval se společnými cíli celé Unie. Tato forma harmonizace se v ČR realizuje již od vzniku samostatného státu.
- 2) částečné přizpůsobení s určitou výjimkou, jenž má zabránit nepříznivým dopadům na fungování členského státu, které by se mohly vyskytnout v případě přizpůsobení dle bodu 1).
- 3) unifikace celého systému daní, včetně všech jejich sazeb, v rámci celé EU. Na tuto formu zřejmě členské země nikdy nepřistoupí.
- 4) standardizace představuje jakousi unifikaci druhů daní, avšak s rozdílnými daňovými sazbami v jednotlivých členských státech. Tímto směrem se ubírá harmonizační proces v současné době.

„Daňovou harmonizaci lze také chápat jako proces (prostředky k dosažení daného cíle) i jako výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. V Evropských společenstvích je jako cíl procesu daňové harmonizace stanoveno zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování.“ Z hlediska daňové harmonizace jakožto prostředků, jimiž lze dosáhnout tohoto cíle, můžeme harmonizaci rozdělit na pozitivní a negativní. Pozitivní harmonizace je prosazována prostřednictvím legislativních nástrojů (implementace směrnic, nařízení, a jiných opatření). Přijetí těchto opatření je však podmíněno jednomyslností, tj. souhlasem všech členských států, což v současné době značně ztěžuje postup v procesu harmonizace tímto směrem. Negativní harmonizace se projevuje na základě judikatury Evropského soudního dvora (ESD), kdy státy činí jím nařízená opatření ve svých daňových systémech. Tento typ harmonizace ovšem nestanovuje stejná pravidla a stejné postupy pro všechny členské země (určité nařízené opatření se vztahuje pouze ke státu, který

---

<sup>17</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 15 – 16.

<sup>18</sup> MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně*, 2005, roč. 13, č. 7 - 8, s. 12.

je do případu přímo zapojen), proto zde nelze mluvit o harmonizaci v pravém slova smyslu (nemůže fungovat jako prostředek k jejímu dosažení).<sup>19</sup>

Známe také harmonizaci přímou a nepřímou. Přímou harmonizací se harmonizují příslušné části norem pomocí přijatých legislativních nástrojů, např. směrnic – tedy přímo. Nepřímá harmonizace pak probíhá nepřímo, tj. prostřednictvím jiných odvětví práva (např. právo obchodní). Dle územního kritéria dále dělíme harmonizaci na vertikální a horizontální. Vertikální harmonizace harmonizuje daňové systémy různých stupňů mezi sebou (např. harmonizace národního a federálního daňového systému v USA). Harmonizace horizontální se vyskytuje pouze v rámci jedné úrovně. V prostředí EU tedy probíhá tento typ harmonizace, jelikož se snaží o odstraňování rozdílů mezi jednotlivými členskými státy. Daňovou harmonizaci lze ještě rozčlenit na celkovou a dílčí. Celková harmonizace představuje harmonizaci veškerých příslušných ustanovení daného daňového systému, zatímco dílčí harmonizaci pouze určitých (dílčích) ustanovení.<sup>20</sup>

### **2.3 Daňová koordinace a daňová aproximace**

S pojmem daňová harmonizace úzce souvisí pojmy daňová koordinace a daňová aproximace. „Daňová koordinace představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci těchto smluv jsou vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů, a to zejména v oblastech škodlivé daňové konkurence.“<sup>21</sup>

Daňová koordinace na rozdíl od daňové harmonizace nemá za cíl sjednocování či sblížování daňových systémů jednotlivých členských zemí. Představuje totiž spíše různorodé formy přizpůsobení či přizpůsobování daňové soustavy jednoho státu daňové soustavě státu druhého. Daňová koordinace také zabezpečuje vzájemnou informovanost daňových subjektů (rezidentů) jednotlivých států. Rozlišujeme dva základní druhy daňové koordinace: smluvní a spontánní. Smluvní daňová koordinace znamená jednoduše řečeno sjednávání závazných smluv mezi členskými státy. Jako příklad lze uvést uzavírání mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění nebo vytváření Společných pravidel pro

---

<sup>19</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 16 – 17.

<sup>20</sup> Tamtéž, s. 17 – 18.

<sup>21</sup> Tamtéž, s. 19.

zdaňování korporací (v rámci EU). Spontánní daňová koordinace nepředpokládá spolupráci členských zemí mezi sebou, je jednostranná. Obvykle se projevuje jako výsledek daňové soutěže.<sup>22</sup>

Daňová aproximace představuje další stupeň daňové spolupráce. Nepředpokládá úplné sladění daňových systémů, jelikož počítá s rozdíly, a snaží se jednotlivé systémy pouze přibližovat sobě navzájem.<sup>23</sup>

## 2.4 Daňová harmonizace vs. daňová konkurence

Daňová konkurence představuje „situaci, kdy existují odlišné daňové systémy a odlišné daňové sazby, jejichž prostřednictvím se státy snaží přilákat do země daňové základy.“<sup>24</sup> A to buď „vytvářením výhodnějších podmínek pro poplatníky snížením daňového zatížení a při udržení přijatelné úrovně veřejných služeb nebo preferenčními daňovými režimy a utajením informací o příjmech poplatníků – škodlivá daňová konkurence.“<sup>25</sup> Daňová konkurence má své zastánce i odpůrce a již dlouhou dobu se vedou spory a diskuse o tom, zda působí ve prospěch hladkého fungování trhu příznivěji nežli daňová harmonizace. A to jak v rámci EU či jiných mezinárodních organizací, tak i z pohledu jednotlivých členských států. V následující tabulce uvádím srovnání harmonizace a konkurence z hlediska několika ekonomických a tržních kritérií.<sup>26</sup>

Kritérium	Daňová harmonizace	Daňová konkurence
Fiskální autonomie	NE	ANO
Stabilita příjmů státních rozpočtů	NE – daň. sazby odrážejí specifika členských států	ANO – v zemích, kde dochází k odlivu kapitálu ovšem ne
Efektivnost veřejných výdajů	NE	ANO
Zvýšení konkurenceschopnosti subjektů na trhu	ANO	NE – v případě EU 27 odlišných daň. systémů vede k dodatečným vyvolaným nákladům zdanění

<sup>22</sup> Tamtéž.

<sup>23</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 29.

<sup>24</sup> NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 20.

<sup>25</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 10.

<sup>26</sup> NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 25 – 26.

Nevhodná struktura vládních nákladů	NE	ANO
Nadměrné zdaňování nemobilních faktorů	NE	ANO
Plné využívání výhod spojených s jednotným trhem	ANO	NE
Efektivní alokace zdrojů	ANO	NE
Existence asymetrických informací	NE	ANO
Diference mezi nominální a efektivní sazbou daně	NE	ANO
Daňové sazby	vyšší	nižší
Ekonomický růst	nižší	vyšší

## 2.5 Metody harmonizačního procesu

V rámci procesu realizace navrhovaných daňových opatření (směrnic, nařízení apod.) existuje několik metod, jejichž prostřednictvím dochází k vtolení těchto opatření do právních řádů členských zemí. Metoda transpozice znamená, že určitý požadavek komunitárního práva se do národního práva přenesou pouze teoreticky, ale již nikoliv prakticky. Teoretickou i praktickou aplikaci představuje metoda implementace. Metodou komunitarizace vnitrostátního práva nedochází k přenosu požadavku, ale k přímé náhradě celého národního předpisu předpisem komunitárního práva.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně*, 2005, roč. 13, č. 7 - 8, s. 11.

### 3 Daňová politika Evropské unie a její nástroje

Článek 311 Smlouvy o fungování EU (bývalý článek 269 Smlouvy o ES) určuje, že do celkového rozpočtu společenství poskytují finanční prostředky pouze členské státy, které odvádějí: cla, zemědělské odvody, část daně z přidané hodnoty (DPH) a částku určenou podle výše hrubého domácího produktu (HDP). Ze zmíněného ustanovení vyplývá, že EU nemůže uvalovat žádné vlastní daně či určovat jejich prvky (nejčastěji sazbu).<sup>28</sup> Daňová politika se tedy stává důležitou složkou vládní politiky jednotlivých členských zemí (obrazně řečeno spadá do samostatné působnosti), neboť zasahuje příjmovou část jejich rozpočtů, významně ovlivňuje také tvorbu cen na trhu a kupní sílu obyvatelstva.<sup>29</sup>

Dle daňové politiky EU „není cílem daňové harmonizace vytvořit jednotný daňový systém, ale harmonizovat daňové systémy členských států mezi sebou navzájem a sladit je s principy vnitřního trhu tak, aby nebránily nebo neomezovaly volný pohyb zboží, služeb, osob a kapitálu; dále též stabilizace daňových příjmů členských států a podpora zaměstnanosti.“<sup>30</sup>

#### 3.1 Nástroje daňové politiky v oblasti primárního práva

Primární právní úpravu daňové harmonizace v EU nalezneme v Kapitole číslo 2 Hlavy VII. Smlouvy o fungování EU s názvem Daňová ustanovení. Tato kapitola zahrnuje články 110 až 113 (dříve články 90 až 93 Smlouvy o ES). Článek 110 zakazuje členským státům diskriminovat zboží z jiných členských států na základě odlišného (způsobu) zdanění než jakým postihují zboží domácí:<sup>31</sup> „Členské státy nepodrobí přímo ani nepřímo výrobky jiných členských států jakémukoliv vyššímu vnitrostátnímu zdanění než je to, jemuž jsou přímo nebo nepřímo podrobeny výrobky domácí. Členské státy nepodrobí dále výrobky jiných členských států vnitrostátnímu zdanění, které by poskytovalo nepřímou ochranu jiných výrobků.“<sup>32</sup>

Článek 113 Smlouvy o fungování EU stanovil, že „Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem

<sup>28</sup> ŠVEHLÍK, Marek. *Daňová harmonizace v EU* [online prezentace]. PF UK, 12. října 2009 [cit. 29. listopadu 2010]. Dostupné na <<http://svehlik.cz/downloads/P6728151812.pdf>>.

<sup>29</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 29.

<sup>30</sup> ŠVEHLÍK, Marek. *Daňová harmonizace v EU* [online prezentace]. PF UK, 12. října 2009 [cit. 29. listopadu 2010]. Dostupné na <<http://svehlik.cz/downloads/P6728151812.pdf>>.

<sup>31</sup> Tamtéž.

<sup>32</sup> Čl. 110 Smlouvy o fungování EU, konsolidované znění, Odbor informování o evropských záležitostech Úřadu vlády České republiky, 2009.



jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu ...<sup>33</sup> Zakotvuje tedy jednomyslnost rozhodování v rámci Rady<sup>34</sup> při projednávání záležitostí týkajících se daní. Upravuje však pouze oblast nepřímých daní (spotřební daně a DPH), neboť harmonizace tohoto typu daní nejvýznamněji ovlivňuje jednotný trh. Právní podklad harmonizace daní přímých sice nikde výslovně nenajdeme, lze jo ovšem dovést nepřímo, a to z článku 115 výše zmíněné smlouvy (bývalý článek 94 Smlouvy o ES), který praví:<sup>35</sup> „...Rada zvláštním legislativním postupem a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.”<sup>36</sup>

S právní úpravou harmonizace daní v EU úzce souvisí také ustanovení Smlouvy o fungování EU týkající se tzv. fundamentálních svobod Evropských společenství. Jedná se např. o volný pohyb zboží (viz článek 28 – 29 smlouvy, dříve 23 – 24 Smlouvy o ES), volný pohyb pracovních sil (45 – 48, 39 – 42), volný pohyb kapitálu (63 – 66, 56 – 60), právo usazování (49 – 54, 43 – 48)...Tyto články mají zásadní význam zejména ve vztahu k negativní daňové harmonizaci (opatření na základě judikatury ESD, viz výše).<sup>37</sup>

### **3.2 Nástroje daňové politiky v oblasti sekundárního práva**

Realizace daňových ustanovení primárního práva se uskutečňuje pomocí právních aktů jednotlivých orgánů EU (tj. aktů sekundárního práva). Harmonizační opatření jsou nejčastěji ukládána formou směrnic, jelikož se přímo dotýkají členských států a vzniká potřeba jejich implementace do národních právních řádů. Mezi další akty sekundárního práva vyskytující se nejčastěji v oblasti daní patří nařízení nebo rozhodnutí. Co se týče postavení orgánů EU v tomto procesu, obecně platí, že Evropská komise vlastní legislativní iniciační monopol a konečné slovo při rozhodování o daňových záležitostech náleží Radě (přesněji Radě ministrů pro hospodářské a finanční záležitosti zemí EU = ECOFIN),

<sup>33</sup> Čl. 113 Smlouvy o fungování EU, tamtéž.

<sup>34</sup> Rada EU = Rada ministrů, nezaměňujeme s Evropskou radou (další orgán EU) nebo s Radou Evropy (mezinárodní organizace).

<sup>35</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 29.

<sup>36</sup> Čl. 115 Smlouvy o fungování EU, konsolidované znění, Odbor informování o evropských záležitostech Úřadu vlády České republiky, 2009.

<sup>37</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 30.

kde se každé navrhované opatření ve vymezených případech přijímá buď jednomyslně, nebo prostou většinou, nejčastěji však kvalifikovanou většinou. Zvláště významnou úlohu zde hraje ESD, který prostřednictvím svých rozhodnutí upřesňuje interpretaci norem komunitárního práva (pozn. sekundárního i primárního) a tím vlastně vytváří nové prameny práva, a dále řeší spory v oblasti daní (tzv. negativní harmonizace, viz výše).<sup>38</sup>

### 3.3 Ostatní nástroje

Dalším nástrojem, vedle harmonizačních opatření, který by měl dopomoci k zajištění bezproblémového průběhu obchodních operací mezi jednotlivými státy, jsou smlouvy o zamezení dvojího zdanění. „Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se týkají přímých (zejména důchodových) daní a mají za cíl zamezit (či alespoň podstatně omezit) uložení daňové povinnosti ve dvou (nebo více) zemích jednomu poplatníkovi za tutéž daňovou událost a stejné zdaňovací období.“<sup>39</sup>

V praxi se můžeme setkat se dvěma typy smluv. Bilaterální smlouvy uzavírají mezi sebou pouze dva státy, zatímco smlouvy multilaterální mají smluvních stran více. V EU v současné době existuje velký počet bilaterálních smluv, kdy má každý členský stát sjednanu smlouvu se všemi dalšími zvláště.<sup>40</sup> Jelikož však neexistuje žádný právní návod, dle kterého by se členské země měly při tvorbě smluv řídit, mohou vznikat určité nesrovnalosti s primárním evropským právem, často řešené až před ESD. Evropská komise proto již několik desítek let usiluje o vytvoření jednotného modelu multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění. V roce 2002 přišla s nápadem tzv. modelu evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění (EU Model Tax Convention). Pokud by návrh podpořily všechny členské země, nahradila by tato multilaterální smlouva celý systém dosud uzavřených bilaterálních smluv.<sup>41</sup>

Kromě smluv o zamezení dvojího zdanění uzavírají členské státy EU i další podobné typy mezinárodních smluv, které ovlivňují jejich národní daňové systémy. Jedná se například o smlouvy se členy Evropského hospodářského prostoru (EEA, European Economic Area),

---

<sup>38</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 41 – 55.

<sup>39</sup> Tamtéž, s. 58 – 59.

<sup>40</sup> V současné době má Česká republika uzavřeny bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění se 75 státy světa (sít smluv zahrnuje všechny státy EU a EHP vyjma Lichtenštejnska, všechny státy OECD a další státy světa), přičemž většina smluv byla sjednána po rozdělení bývalé Československé federativní republiky (od 1. 1. 1993). NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 142 – 145.

<sup>41</sup> Tamtéž, s. 128 – 134.

kteří nejsou zároveň členy EU); dohody se Švýcarskem, úmluvy se třetími státy o zamezení praní špinavých peněz či smlouvy s organizací WTO (World Trade Organization, Světová obchodní organizace). Pro pomoc v oblasti daňové politiky také slouží různé instituce, jmenujme např. Evropskou organizaci daňových správ (IOTA, Intra – European Organization of Tax Administrations, zaměřuje se na výměnu informací a administrativní spolupráci) a Evropskou fiskální konfederaci (CFE, Confederation Fiscale Europeenne, sdružuje daňové poradce a auditory).<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 59 – 60.

## 4 Harmonizace nepřímých daní

### 4.1 Charakteristika nepřímých daní v EU

Nepřímé daně lze zjednodušeně klasifikovat na všeobecné spotřební daně (DPH) a selektivní spotřební daně (akcízy). Od počátků myšlenky vytvoření jednotného vnitřního trhu byl na harmonizaci nepřímého zdanění kladen znatelně větší důraz než na harmonizaci zdanění přímého. Nepřímé daně totiž mají zásadní vliv na hladké fungování jednotného vnitřního trhu a jejich harmonizace se v tomto směru stává zcela nezbytnou, zejména ve vztahu k volnému pohybu zboží, služeb, osob i kapitálu. Členské státy si tuto skutečnost plně uvědomují a harmonizační snahy se díky aktivnímu vyjednávání realizují velmi zdařile, na rozdíl od oblasti přímých daní, kde harmonizační proces stagnuje (viz dále). O důležitosti harmonizace nepřímých daní vypovídá i fakt, že ji zakotvuje hned několik článků Smlouvy o fungování EU (viz výše).<sup>43</sup>

Před započítáním harmonizačního procesu se v Evropě používaly dva typy nepřímého zdanění – systém daně z přidané hodnoty (pouze ve Francii) a kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Z ekonomického pohledu byl pro potřeby a cíle harmonizace (jednotný trh a odstranění obchodních bariér) jednoznačně vhodnější systém daně z přidané hodnoty, jelikož nenarušuje prostředí trhu a neomezuje volný pohyb zboží. Daňové určení u daně z obratu totiž závisí na počtu výrobních stupňů, a v důsledku toho nelze dopředu přesně určit konečnou velikost daně (na rozdíl od daně z přidané hodnoty, kde částka odvedené daně zůstává pevná, protože se zdaňuje pouze přidaná hodnota vzniklá během výroby a nezáleží na počtu výrobních kroků). Tento fakt výrazně zasahuje do hospodářské soutěže a neumožňuje vytváření tzv. daňové neutrality, která je pro existenci svobodného jednotného trhu nezbytná (pokud daňová neutralita nefunguje, může být výše daňového zatížení velice snadno ovlivnitelná, zejména spoluprací výrobců a distributorů zboží či služeb). Harmonizační proces nezahrnoval tedy pouze samotnou harmonizaci nepřímých daní, ale také přechod od kumulativního kaskádového systému daně z obratu na systém daně z přidané hodnoty.<sup>44</sup>

V zemích EU se navíc samozřejmě uplatňoval typ nepřímých daní, vztahující se pouze na určité produkty – tzv. selektivní daně (akcízy). I tyto daně bylo potřeba harmonizovat, i když jejich sladění neznamenal pro fungování jednotného vnitřního trhu takovou

---

<sup>43</sup> Tamtéž, s. 115.

<sup>44</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 31 – 35.

nezbytnost, jakou představovala harmonizace daně z přidané hodnoty.<sup>45</sup> Proto bude vývoj harmonizačního procesu nepřímých daní rozdělen do dvou kapitol.

## 4.2 Harmonizační proces DPH

Jak již bylo zmíněno, proces harmonizace daně z přidané hodnoty nezahrnoval pouze strukturální harmonizaci a posléze harmonizaci daňových sazeb, ale především samotné zavedení této daně do daňových soustav jednotlivých členských zemí. Členským státům byla První směrnicí Rady č. 67/227/EHS uložena povinnost zavést do 1. 1. 1970 na svém území systém daně z přidané hodnoty, přičemž výše její sazby zůstala na úvaze každého státu. Některým zemím však splnění tohoto úkolu činilo značné problémy, a proto Třetí směrnice Rady č. 64/463/EHS prodloužila lhůtu Belgii do 31. 12. 1972 a následně Čtvrtá směrnice Rady č. 71/401/EHS a Pátá směrnice Rady č. 72/250/EHS prodloužily lhůtu pro Itálii až do 31. 12. 1973. Mezitím Druhá směrnice Rady č. 67/228/EHS definovala předmět DPH jako „prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží“, a také další pojmy týkající se nově zavedené daně (např. místo plnění, osobu plátce apod.).<sup>46</sup>

Po dokončení zavedení systému DPH bylo potřeba řešit problém s rozdílnými úpravami DPH v daňových legislativách jednotlivých členských zemí. Již plně fungující DPH byla dále harmonizována Šestou směrnicí Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. května 1977, stěžejní směrnicí, která „znamenala zásadní prohloubení harmonizace národní legislativy DPH jednotlivých členských zemí. Směrnice sjednotila pravidla pro fungování DPH (určování základu daně a daňových sazeb, vymezení subjektů daně a teritoriální působnosti, definování dalších důležitých pojmů atd.) a zakotvila novou úpravu pro financování Společenství z vlastních zdrojů, k nimž přiřadila odvod části výnosu DPH jednotlivých členských zemí (0,4%).“<sup>47</sup> Šestá směrnice prošla celkem 32 novelizacemi, dokud 1. 1. 2007 nevstoupila v platnost Směrnice Rady č. 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Zrušila První a Šestou směrnicí a shrnovala jejich materii včetně všech novel, neobsahovala tedy žádné nové věcné změny. Pochopitelně i ona se ovšem dočkala již mnoha novelizací, jako nejzásadnější z nich můžeme vyzvednout Osmou směrnicí Rady č. 79/1072/EHS (vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku)

---

<sup>45</sup> Tamtéž, s. 31.

<sup>46</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 42 – 43.

<sup>47</sup> Tamtéž, s. 45 – 46.

a Třináctou směrnicí Rady č. 86/560/ES (vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným na území EU). Poslední s účinností od 1. 1. 2010 má číslo 2008/117/ES, a v současné době ji považujeme za základní směrnici v oblasti harmonizace DPH.<sup>48</sup>

Implementací Šesté směrnice do daňových soustav členských zemí byla završena harmonizace strukturální, další krokem měla být harmonizace sazeb. Systém DPH byl založen na principu zdanění v zemi určení (zboží je zdaněno v zemi spotřeby), ovšem už v roce 1987 docházelo k prvním pokusům o změnu na princip země původu (zboží je zdaněno tam, kde bylo vyrobeno); avšak bez úspěchu. K významnému posunu došlo novelizací Šesté směrnice Směrnicí Rady č. 91/860/EHS, která zrušila mezi členskými státy fiskální hranice. Pohyb zboží mezi členskými zeměmi se nepovažuje za vývoz a dovoz, ale za tzv. intrakomunitární plnění (jako dovoz a vývoz pouze ve vztahu k nečlenským státům), v důsledku toho odpadají daňové kontroly na hranicích a vybírání cla či daní při dodání zboží. Tzv. přechodná ustanovení zavedla pro zdanění nákupu fyzických osob princip země původu, pro osoby podnikatelské ponechala princip země určení. Do budoucna se pak usiluje o užívání principu země původu komplexně.<sup>49</sup>

Ohledně sazeb DPH byla přijata Směrnice rady č. 92/77/EHS (účinnost od 1. 1. 1993), která stanovila jejich minimální hranice – 15% pro standardní sazbu a 5% pro sníženou sazbu. Členským státům také povolila užívat maximálně dvě snížené sazby daně.<sup>50</sup>

### 4.3 Možný budoucí vývoj v oblasti harmonizace DPH

Harmonizační proces DPH v současné době dospěl do fáze, kdy nelze očekávat výraznější průlomové změny, jelikož členské státy si jsou dobře vědomy intenzity a následků případných zásahů do národních daňových soustav právě v oblasti DPH (a také z toho důvodu, že významnými změnami si prošel již v minulosti). Projevem této skutečnosti může být využívání principu země určení a pozastavení realizace snah o přechod na princip země původu, který by vyžadoval sjednocení sazeb DPH.<sup>51</sup>

Veškeré plány, úkoly a postupy týkající se harmonizace DPH na počátku 21. století obsahují sdělení Evropské komise COM(2000)348 a COM(2003)348. V roce 2008

<sup>48</sup> NERUDO VÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 40 – 41.

<sup>49</sup> ŠVEHLÍK, Marek. *Daňová harmonizace v EU* [online prezentace]. PF UK, 12. října 2009 [cit. 29. listopadu 2010]. Dostupné na <<http://svehlik.cz/downloads/P6728151812.pdf>>.

<sup>50</sup> NERUDO VÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 43.

<sup>51</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 148.

vypracovala Komise sdělení COM(2008)147, v němž se zaměřuje na boj proti daňovým podvodům spojeným s plněním uvnitř EU prostřednictvím pozměnění Směrnice rady č. 2006/112/ES a Nařízení Rady č. 1798/2003. Směrnice 2006/112/ES má dle návrhu COM(2009)500 final projít další změnou, a to z hlediska volitelného a dočasného používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání některého zboží a poskytnutí služeb s vysokým rizikem podvodů. Komise také usiluje o zavedení snížené sazby daně u určitých druhů služeb, např. televize a rozhlas, zahradnictví, služby lékařů a zubařů atd.<sup>52</sup>

#### 4.4 Harmonizační proces spotřebních daní

Přestože se oblasti spotřebních daní (akcízů) věnuje méně pozornosti než dani z přidané hodnoty, hrají důležitou roli v ovlivňování jednotného trhu, a proto je nezbytné je také harmonizovat. Každá členská země ovšem uvalovala spotřební daně na odlišný počet druhů výrobků, a proto bylo potřeba na počátcích harmonizačního procesu sjednotit spektrum zboží podléhající akcízům. Stalo se tak prostřednictvím Směrnice Rady č. 72/43/EHS, která do tohoto spektra zařadila minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno. Na jiné výrobky nemohly členské státy spotřební daně uplatnit, existovala však výjimka u daní nepodléhajících kontrolám při překročení státních hranic. Zároveň byl u systému akcízů zaveden princip zdanění v zemi určení. Po vytvoření jednotného trhu se stěžejní právní úpravou harmonizace akcízů stala tzv. horizontální směrnice (Směrnice Rady č. 92/12/EHS), která „stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila výrobu, zpracování, držení a přepravu akcízovaných výrobků, zavedla tzv. autorizované daňové sklady (mezi kterými se mohou akcízované výrobky pohybovat po celém území EU bez povinnosti platit daň) a Jednotný celní sazebník.“<sup>53</sup>

Strukturální harmonizace akcízů probíhá prostřednictvím tzv. strukturálních směrnic. Tyto směrnice zakotvují pravidla pro harmonizaci spotřebních daní u jednotlivých skupin výrobků – energetické produkty a elektrická energie, alkohol a alkoholické nápoje, tabák a tabákové výrobky. Další přijaté směrnice slouží k aproximaci jejich sazeb.<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Tamtéž, s. 149 – 150.

<sup>53</sup> Tamtéž, s. 153 – 155.

<sup>54</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. Vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 46 – 48.

#### **4.4.1 Energetické produkty a elektrická energie<sup>55</sup>**

Před přijetím Směrnice Rady č. 2003/96/ES o restrukturalizaci zdanění energetických produktů a elektrické energie se zde užívalo označení akcízy z minerálních olejů (základní úprava ve směrnicích Rady č. 92/81/EHS a 92/82/EHS). Nová směrnice definovala předmět daně (rozlišuje pohonné hmoty, palivo pro průmyslové nebo obchodní účely a prostředky k výrobě elektrické energie) a určila minimální sazby spotřebních daní z jednotlivých produktů v této skupině.

#### **4.4.2 Alkohol a alkoholické nápoje<sup>56</sup>**

Harmonizaci akcízů z alkoholu a alkoholických upravují dvě směrnice. Směrnice Rady č. 92/83/EHS rozděluje produkty z této kategorie na pivo, víno, meziprodukty, alkohol a alkoholické nápoje. Dále stanovuje jejich definici a určení daňového základu. Minimální sazby jednotlivých akcízů jsou zakotveny v Směrnici Rady č. 92/84/EHS. Členské státy se v této oblasti velkou měrou harmonizaci brání, jelikož některé pro ně typické produkty vyrábí s dlouholetou tradicí. Taktéž systém zdanění těchto produktů má silné historické pouto a země se ho nechtějí vzdát.

#### **4.4.3 Tabák a tabákové výrobky<sup>57</sup>**

Směrnice Rady č. 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, pozměnila a doplnila definici a rozdělení jednotlivých předmětů tohoto druhu spotřebních daní (vzhledem k první směrnici týkající se cigaret č. 72/464/ES a jejím novelizacím). Za předmět spotřební daně se považují cigarety, doutníky a doutníčky, jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret, ostatní tabák ke kouření. Minimální sazby daní jsou stanoveny směrnicemi Rady č. 92/79/EHS (daň z cigaret) a č. 92/80/ES (daň z jiných tabákových výrobků než cigaret), které se v roce 2002 dočkaly zásadní novelizace Směrnicí Rady č. 2002/20/EHS. Novela zavedla vedle procentního zdanění také fixní částku za určitý počet kusů cigaret (nyní 64 EUR na 1 000 ks).

---

<sup>55</sup> Tamtéž, s. 48.

<sup>56</sup> Tamtéž, s. 52 – 54.

<sup>57</sup> Tamtéž, s. 55 – 56.



## 4.5 Možný budoucí vývoj v oblasti harmonizace spotřebních daní

Harmonizační proces akcízů čekají dvě významné změny ve formě nových směrnic, což svědčí o aktivním přístupu členských států i orgánů EU k této problematice. První směrnice, Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení Směrnice Rady 92/12/EHS byla již schválena, vydána a do 1. 4. 2010 měla také být implementována členskými zeměmi. Jak lze odvodit z názvu, směrnice ruší a zcela nahrazuje dřívější tzv. horizontální směrnici. Modernizuje a zjednodušuje celý text po stránce strukturální a obsahové za účelem eliminace povinností daňových subjektů při mezistátním obchodování. Dále zavádí použití správního dokladu v elektronické podobě u zboží v režimu podmíněného osvobození od daně v zájmu boje proti daňovým únikům. Vydání směrnice Rady, kterou se mění směrnice Rady č. 92/79/EHS a č. 92/80/ES z hlediska struktury a sazby spotřební daně z tabákových výrobků, se blíží k úspěšnému konci. Sazba daně z cigaret by měla dle nové směrnice činit od roku 2014 minimálně 60% vážené maloobchodní ceny a zároveň minimálně 64 EUR z 1000 kusů cigaret. Pro některé členské země platí přechodné období, které skončí v roce 2018.<sup>58</sup>

## 4.6 Harmonizace ekologických daní

Ochrana životního prostředí patří k primárním úkolům i potřebám každého státu, proto i EU kladla na ekologickou politiku vždy velký důraz. Od 80. let minulého století začaly členské země Unie zavádět do svých daňových soustav daně, jejichž účelem bylo postihnout zdaněním nakládání s látkami a materiály ohrožujícími životní prostředí a motivovat tak společnost k ohleduplnějšímu a šetrnějšímu přístupu k němu. Oblast ekologických daní upravuje Směrnice Rady 2003/96/ES, která rozšiřuje působnost směrnic týkajících se akcízů z minerálních olejů (viz výše) a stanovuje minimální sazby jednotlivých daní. Směrnice zakotvuje také celou řadu osvobození od ekologických daní, např. u elektřiny vyráběné ve vodních elektrárnách, z biomasy, z biopaliv, u elektřiny a energetických produktů pro přepravu zboží a osob metrem, tramvají, trolejbusem či po železnici, nebo u plynu a zkapalněného plynu jakožto pohonných hmot atd. V souvislosti s velkým rozšířením EU v roce 2004 byly přijaty dvě směrnice Rady (2004/74/ES a 2004/75/ES), které umožnili nově přistoupivším státům využívat dočasně výjimky z důvodu

---

<sup>58</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 170 – 171.

potřeby aklimatizace malých a středních podniků na stanovenou minimální sazbu daně (nejdelší výjimku uplatňuje Slovinsko, konkrétně ze zemního plynu až do roku 2014).<sup>59</sup>

Česká republika zavedla ekologické daně (daně k ochraně životního prostředí) také až po vstupu do EU. Ekologické daně zakotvuje zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti 1. ledna 2008, kdy pro ČR skončila výjimka udělená výše zmíněnými směrnici. Část čtyřicátá pátá tohoto zákona upravuje daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, část čtyřicátá šestá daň z pevných paliv a část čtyřicátá sedmá daň z elektřiny.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> Tamtéž, s. 82 – 86.

<sup>60</sup> Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů [online, citováno dne 20. 1. 2011], dostupné na < <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-261-2007-sb-o-stabilizaci-verejnych-rozpocetu/>>.

## 5 Harmonizace přímých daní

### 5.1 Charakteristika přímých daní v EU

Daňová teorie dělí přímé daně do dvou skupin na daně důchodové a daně majetkové, přičemž pod důchodové daně podřazuje daň z příjmů korporací a osobní důchodovou daň, a do daní majetkových zařazuje daň z nemovitosti, daně z bohatství a daně převodové. Pro úplnost lze uvádět v kategorii přímých daní ještě příspěvky na sociální zabezpečení.<sup>61</sup>

Harmonizace přímých daní neprobíhá v EU v takovém rozsahu jako harmonizace daní nepřímých. Příčinou je nejen absence formálního zakotvení harmonizace přímých daní v zakládajících smlouvách Evropských společenství, ale především velká rozdílnost a rozmanitost ve strukturách přímého zdanění v rámci daňových soustav jednotlivých členských států. Ne nepodstatným problémem se jeví též fakt, že oblast přímých daní spadá do vnitřních záležitostí každé země (princip subsidiarity). Proto se přistoupilo k harmonizaci pouze takových přímých daní, u nichž je to nezbytné v zájmu odstranění překážek jednotného trhu.<sup>62</sup>

Takovou daní je daň z příjmů korporací a také daň z kapitálových výnosů, souhrnně nazývané korporátní daně. Základ těchto daní se totiž vyznačuje značnou mobilitou a jejich výše představuje důležitý faktor pro podniky při procesu alokace investic (tzn. že rozdíly v tomto zdanění způsobují porušení tzv. daňové neutrality). Co se týče ostatních druhů přímých daní, v oblasti osobních důchodových daní probíhá pouze negativní harmonizace. Majetkové daně nejsou v EU harmonizovány vůbec, mohou být však obsaženy v některých smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Problematiku spolupráce v záležitostech sociálního pojištění řeší Nařízení Rady č. 1408/71/EEHS o aplikaci soustav sociálního zabezpečení na osoby zaměstnané, samostatně výdělečně činné a jejich rodinné příslušníky pohybující se v rámci Společenství, které má zabránit vícečetným platbám téhož pojistného v případě přesunu osob mezi členskými státy EU.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 92.

<sup>62</sup> ŠVEHLÍK, Marek. *Daňová harmonizace v EU* [online prezentace]. PF UK, 12. října 2009 [cit. 29. listopadu 2010]. Dostupné na <<http://svehlik.cz/downloads/P6728151812.pdf>>.

<sup>63</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 92 – 93.

## 5.2 Vývoj harmonizačního procesu přímých daní

Primárním cílem v oblasti přímých daní se tedy stala harmonizace korporátních daní. Jednalo se především o tzv. strukturální harmonizaci (harmonizace daňového základu), nikoliv o harmonizaci sazeb těchto daní, a to v důsledku již zmíněných faktů – odlišnostech v právní úpravě systému přímých daní v jednotlivých členských zemích a postavení daňové politiky jako vnitřní záležitosti každého státu. Harmonizační snahy se i proto realizovaly velmi obtížně, jelikož některé členské státy často projevovaly neochotu k harmonizaci, ve které spatřovaly právě významný zásah do svých vnitřních suverénních záležitostí, a bránily přijetí potřebných směrnic, k jejichž schválení byla vyžadována jednomyslnost.<sup>64</sup> Další problém představoval rozdíl mezi nominální a efektivní sazbou daně. Tento rozdíl je způsoben odlišností účetních systémů aplikovaných v členských státech. Pomocí tzv. daňového účetnictví zjistíme základ daně přímým výpočtem (hodnota hospodářského výsledku je rovna hodnotě základu daně = efektivní sazba daně), zatímco v případě (klasického) účetnictví musíme použít další mimoúčetní postupy (pouhým výpočtem hospodářského výsledku získáme pouze nominální hodnotu základu daně).<sup>65</sup>

První posun směrem kupředu v koordinaci a harmonizaci daní znamenal „přijetí tzv. pravidla tržního odstupu (ALS, Arm's-length Standard), vymezeného Vzorovou smlouvou dle modelu OECD o zamezení dvojího zdanění z roku 1963. Pomocí tohoto pravidla se stanovují transferové ceny pro transakce mezi spojenými osobami (firmami) prostřednictvím cen, které by platily při tomto typu transakcí mezi osobami nezávislými.“ V 70. a 80 letech se objevovaly první návrhy harmonizačních směrnic, přijata byla nakonec pouze jediná, a to Směrnice Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní (o této směrnici viz kapitola Spolupráce při správě daní). V roce 1990 byla podepsána tzv. Arbitrážní konvence č. 90/436/EHS, která má zabránit dvojímu zdanění v případech, kdy se v různých členských zemích odlišně interpretuje problematika transferových cen.<sup>66</sup>

Skupina nezávislých expertů pod vedením bývalého ministra financí Nizozemí Onno Rudinga pojmenovaná Rudingův výbor (Ruding Committee) vypracovala pro Evropskou komisi studii, jejímž cílem bylo zjistit, „zda rozdíly mezi členskými zeměmi ve zdanění

---

<sup>64</sup> Tamtéž.

<sup>65</sup> NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 62 – 65.

<sup>66</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 94 – 95.

příjmů korporací mohou působit distorze na jednotném trhu v oblasti investičního rozhodování a konkurence.“ V roce 1992 předložil Rudingův výbor Evropské komisi závěrečnou zprávu (Ruding Committee Report), v níž „prokázal existenci bariér na jednotném trhu vytvářených vlivem rozdílů v konstrukci korporátních daní v jednotlivých členských zemích.“ Evropská komise zprávu zhodnotila, avšak s některými doporučeními nesouhlasila.<sup>67</sup>

Za zmínku také stojí zavedení daňového identifikačního čísla pro zjednodušení označování daňových subjektů a zlepšení informovanosti, které se začalo užívat od roku 1993.<sup>68</sup> Nakonec bylo přijato několik významných harmonizačních směrnic, o nichž pojednává následující kapitola.

### **5.3 Významná harmonizační opatření - směrnice**

Pro oblast harmonizace přímých daní v EU existuje stěžejní právní úprava v podobě čtyř směrnic: Směrnice o fúzích, Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru a Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků.

První dvě směrnice byly přijaty v roce 1990, účinnosti však nabyly až rokem 1993, kdy se jednotný vnitřní trh nacházel teprve na počátcích svého fungování. „Jejich cíl spočíval v odstranění bariér pro koncentraci kapitálu a posílení konkurenceschopnosti firem z EU na světových trzích. Směrnice o fúzích (Merger Directive) č. 90/434/EHS zavádí jednotný systém zdanění fúzí a upravuje odložení daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti a převod aktiv a příhraniční výměnu akcií v rámci EU. Záměrem je odstranit možnost zdanění zisku vzniklého v důsledku rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou.“<sup>69</sup> Směrnice o fúzích byla novelizována Směrnicí Rady č. 2005/19/ES, a to v důsledku vzniku dvou nových typů firem – Evropské společnosti a Evropské družstevní společnosti. Materie směrnice z roku 1990 se tedy díky novele vztahuje i na ně. Směrnice z roku 2005 „rovněž zaručuje eliminaci daňových překážek při transformaci pobočky firmy na dceřinou společnost a také zavádí nový institut

---

<sup>67</sup> Tamtéž, s. 95.

<sup>68</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 71.

<sup>69</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 95 – 96.

tzv. split-off (částečné rozdělení), kdy společnost převede pobočku do již existující nebo nově založené sesterské společnosti.<sup>70</sup>

Druhá směrnice z roku 1990, Směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (Parent-Subsidiary Directive) měla za úkol „odstranit dvojí zdanění zisku vypláceného společnostmi ve skupině sídlícími v jednom členském státě mateřské společnosti sídlící v jiné členské zemi. Zaručuje, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní zisky společnosti dceřiné sídlící v jiném členském státě, nebo pokud tyto zisky zdaní, umožní mateřské společnosti snížit daňový základ o daň ze zisku, kterou dceřiná společnost zaplatila v jiném členském státě. Směrnice rovněž umožňuje nezdaňovat srážkovou daní rozdělený zisk dceřiné společnosti.“ I tato směrnice se dočkala novelizace, konkrétně Směrnici Rady č. 2003/123/ES. Novelizace opět rozšiřuje působnost směrnice na nové právní formy společností, dále upravuje „rozdělování zisků získaných stálou provozovnou a zisků firem stálým provozovnám, které se nacházejí v jiném členském státě než mateřská či dceřiná společnost. Také snižuje procento podílu sloužící k vymezení mateřské společnosti k jiné společnosti z 25% na 20% (s účinností od roku 2005), na 15% (od roku 2007) a na 10% (od roku 2009).“<sup>71</sup>

Další dvě směrnice byly přijaty v roce 2003, v souvislosti s novou strategií EU pro sblížení korporátního zdaňování, za účelem ochrany jednotného vnitřního trhu před komplikacemi způsobenými rozdíly v právní úpravě problematiky kapitálových příjmů v jednotlivých členských státech. Společně se směrnicemi byl v tzv. daňovém balíčku vydán také Kodex chování (Code of Conduct for Business Taxation) vztahující se na oblast škodlivé daňové soutěže.<sup>72</sup>

První z nich, Směrnice o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb (Savings Directive) č. 2003/48/ES se vztahuje pouze na fyzické osoby. Má za cíl „zamezit krácení daně osobám, kterým plynou úrokové příjmy z jiných členských států. Ukládá platebnímu zprostředkovateli povinnost oznámit příjem z úspor vyplácených fyzickým osobám, daňovým rezidentům jiných členských států EU svému místně příslušnému správci daně. Za platbu úrokového charakteru přitom považuje úroky z vkladů, cenných papírů (včetně vládních dluhopisů) a závazků jakékoliv formy, a dále úrokový příjem z nástrojů kolektivního investování, nikoliv však dividendy.“ Pro Belgii, Lucembursko a Rakousko bylo sjednáno přechodné období, kdy tyto státy budou muset uplatnit srážkovou

---

<sup>70</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 90 – 91.

<sup>71</sup> Tamtéž, s. 94 – 95.

<sup>72</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 106 – 107.

daň, pokud využijí právo odmítnout poskytnutí informace správci daně (výše daně činila v letech 2005 až 2007 15 %, 20 % v období 2008 – 2010 a od letošního roku 35%).<sup>73</sup>

Směrnice Rady č. 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států (Interest and Royalties Directive) „zavádí jednotný systém pro zdaňování tohoto typu příjmů mezi firmami náležícími do stejné skupiny bez ohledu na jejich umístění v rámci EU. Směrnice odstranila srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, tím omezuje vznik vyvolaných nákladů zdanění. Za propojené osoby považuje společnosti, pokud jedna z nich se podílí přímo nebo nepřímo na řízení, kontrole nebo kapitálu druhé nebo pokud se třetí strana přímo nebo nepřímo podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu obou společností.“ Některé členské státy ze skupiny nově přistupujících v roce 2004 mají povinnost implementace této směrnice do svého právního řádu odloženu a limitovánu určitým rokem (např. ČR do roku 2011).<sup>74</sup>

#### **5.4 Možný budoucí vývoj v oblasti harmonizace přímých daní**

Harmonizační proces přímých daní v současné době téměř stagnuje, s postupným prohlubováním a rozšiřováním ekonomické integrace v budoucnu se však zřejmě EU zavádění nových harmonizačních opatření nevyhne. V minulých letech vznikly dvě nové formy obchodních společností: evropská společnost (ustanovena Nařízením Rady č. 2157/2001/ES) a evropská družstevní společnost (zakotvena v Nařízení Rady č. 1435/2003/ES). Výhoda těchto forem společností spočívá v možnosti působení jejich sídel či složek ve všech členských zemích bez jakýchkoliv právních a administrativních potíží při restrukturalizaci či reorganizaci společnosti. Pro harmonizaci daní však jejich zřízení výraznější pokrok neznamena, jelikož nepodléhají žádnému specifickému způsobu zdaňování (postup při zdaňování se řídí dle režimu uplatňovaného ve státě jejich sídel). Evropská komise proto usiluje o implementaci systému jednotného konsolidovaného korporátního základu daně (Common Consolidated Corporate Tax Base = CCCTB), který by sjednotil způsob určování základu daně pro společnosti s celoevropskými aktivitami. Dalšími uvažovanými variantami řešení sjednoceného základu daně jsou principy zdanění dle státu řídicí společnosti, povinného harmonizovaného základu daně a evropské korporativní daně. Pro projekt CCCTB byla vytvořena pracovní skupina, Evropská komise dokonce předložila návrh směrnice,

<sup>73</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 97 – 98.

<sup>74</sup> LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007, s. 110 – 113.

avšak v současné době aktivita kolem tohoto projektu opadává (to chce změnit nový komisař Šemeta). Další plány v postupu při harmonizaci přímých daní nalezneme ve sdělení COM(2001)582, COM(2003)726 a COM(2006)823.<sup>75</sup>

---

<sup>75</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 107 – 110.



## 6 Spolupráce při správě daní

Musí nám být zcela jasné, že harmonizace v oblasti správy daní přímo následuje harmonizaci jednotlivých druhů daní. Při existenci „fundamentálních svobod“, otevřenosti tuzemského trhu, obchodu se zahraničními subjekty (import a export) a rovněž podnikání domácích osob v cizině (a naopak), se spolupráce mezi členskými státy v této oblasti stává naprosto nezbytnou. V rámci EU nabývá vzájemná spolupráce obrovského významu – slouží totiž k odhalování a potlačování daňových úniků. I přesto se však zatím tato vzájemná spolupráce ani zdaleka nedostala do fáze harmonizace. Společné právní předpisy upravující spolupráci při správě daní sice existují, v praxi jsou však každým státem aplikovány různými způsoby a metodami, bez jednotnosti jakýchkoliv postupů. Harmonizace oblasti právy daní představuje sblížení v četném počtu jednotlivých podoblastí, např. v personálním zabezpečení daňové správy, koordinovaném boji s daňovou kriminalitou či standardizaci daňové soustavy.<sup>76</sup>

Boj proti daňovým únikům a neplnění daňových povinností (pochopitelně s mezinárodními dopady) započala Evropská společenství v 70. letech minulého století. V roce 1977 byla přijata Směrnice Rady 77/799/EHS, která tuto problematiku právně zakotvila a podle níž mají správci daní v jednotlivých členských zemích tři možnosti, jak si navzájem sdělovat potřebné informace: výměna informací na dožádání (dožádání lze v určitých případech odmítnout), automatická výměna údajů (vztahuje se na předem dohodnuté okruhy případů, kdy není třeba vyžádání předem) a spontánní výměna údajů (opět se aplikuje v konkrétních případech bez dožádání, jakmile daná situace nastane). Směrnice dále určuje, že úředník země požadující informaci má právo osobní přítomnosti v zemi, která by tyto údaje měla mít k dispozici.<sup>77</sup>

Výše zmíněná směrnice se původně vztahovala pouze na správu přímých daní, základní pravidla a postupy se však aplikovaly i na oblast daní nepřímých, kde byly směrnice oficiálně zakotvující spolupráci přijaty později (80. a 90. léta).<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně*, 2005, roč. 13, č. 7 - 8, s. 14.

<sup>77</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 119 – 120.

<sup>78</sup> Tamtéž.

## 6.1 Spolupráce v oblasti přímých daní

První základní směrnice z roku 1977 byla upravena Směrnicí Rady č. 2004/56/ES. Směrnice nově zavádí institut tzv. souběžné daňové kontroly. Souběžná daňová kontrola probíhá na základě domluvy členských států, které mají určitý důvod podílet se společně na kontrole daňového chování konkrétního subjektu, přičemž jim slouží k vzájemnému poskytování zjištěných skutečností.<sup>79</sup> Správci daně v ČR se kromě nové směrnice řídí zákonem č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní a o změně zákona č. 351/1990 Sb., o územních finančních orgánech.<sup>80</sup>

## 6.2 Spolupráce v oblasti nepřímých daní

Nařízení Rady č. 1798/2003/ES zakotvuje pomoc při správě daně z přidané hodnoty (současně ruší Nařízení Rady č. 92/218/EHS). Kromě úpravy již zmíněných institutů dále rozpracovává možnost automatické výměny informací, zavádí pojem automatická výměna a strukturovaná automatická výměna (rozdíl spočívá v tom, že u prvního pojmu se určitý údaj poskytuje pravidelně, zatímco ve druhém případě se informace oznámí, jakmile se o ní poskytovatel dozví). V roce 2008 proběhla novelizace výše zmíněného nařízení, a to Nařízením Rady č. 143/2008/ES. Velmi významným nástrojem spolupráce při správě DPH a potírání daňových podvodů se od roku 1993 stal elektronický datový systém VIES (VAT Information Exchange System = Systém výměny informací o dani z přidané hodnoty).<sup>81</sup> Systém shromažďuje údaje o všech subjektech, které mají na území států EU platnou registraci k DPH. S jeho využitím je správce daně schopen získat (a popř. předat dále) potřebné informace<sup>82</sup> a současně sledovat přesuny zboží, se kterým obchodují členské státy mezi sebou – tzv. intrakomunární pohyb zboží.<sup>83</sup>

Právní úpravu spolupráce v oblasti spotřebních daní nalezneme, kromě Směrnic Rady č. 77/799/EHS a č. 92/12/EHS, v Nařízení Rady č. 2073/2004/ES. Nové nařízení zavádí analogicky k pojmům automatická výměna informací a strukturovaná automatická výměna (viz výše) pojmy občasná automatická výměna a pravidelná automatická výměna. V souvislosti s výměnou informací dále definuje postup při jednání se třetími zeměmi.

<sup>79</sup> Tamtéž, s. 127.

<sup>80</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 213.

<sup>81</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 121 – 123.

<sup>82</sup> ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 216.

<sup>83</sup> NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, s. 121.

K obraně proti daňovým únikům slouží i v této oblasti různé elektronické systémy a databáze (např. rejstřík skladovatelů, systém včasného varování atd.)<sup>84</sup>

### **6.3 Vývoj spolupráce při správě daní v budoucnu**

V této oblasti nelze očekávat žádné výrazné posuny, které by vedly k přiblížení do fáze harmonizace. Z nejdůležitějších chystaných kroků můžeme zmínit úvahy o zavedení elektronické sítě Eurofisc (s cílem zlepšovat systémy výměny informací mezi členskými státy v oblasti DPH za účelem boje proti tzv. kolotočovým podvodům) nebo přípravu víceletého akčního programu Evropského společenství Fiscalis 2013 (opět se týká fungování systémů výměny informací a zamezování daňovým podvodům, tentokrát u všech druhů harmonizovaných daní).<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> Tamtéž, s. 125 – 127.

<sup>85</sup> ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010, s. 149 – 150.

## 7 Harmonizace daní v České republice

Daňovou soustavu České republiky (dále „ČR“) tvoří daň z přidané hodnoty, spotřební daně (daň z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků), ekologické daně (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, z pevných paliv a z elektřiny), daně z příjmů (daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob), daň silniční, daň z nemovitosti, daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitosti (tzv. trojdaň). Podobný charakter jako daňové odvody mají u nás např. místní poplatky nebo systém sociálního pojištění.

Snahy o přiblížení národního daňového systému obecným principům a požadavkům harmonizace daňových soustav členských států EU započaly v ČR již před jejím samotným vstupem do této mezinárodní organizace. V rámci příprav na harmonizační proces bylo vytyčeno mnoho bodů, které představovaly priority harmonizace daní v ČR. Patřilo k nim např. snížení prahu pro povinnou registraci k DPH, zavedení ekologicky orientovaných daní či zintenzivnění spolupráce daňových administrativ jednotlivých členských států atd. Je logické, že v důsledku značných dopadů zmíněných úkolů na ekonomické a sociální fungování společnosti nelze tyto změny provádět narychlo a v krátkém časovém rozpětí. Proto nově přistoupivší členské země dostávají od Unie výjimky spočívající v odložení či jiném časovém zvýhodnění při implementaci určitého harmonizačního opatření do národního daňového systému i národní legislativy.<sup>86</sup>

Při realizaci harmonizačního procesu v ČR došlo k mnoha chybám, díky kterým se znehodnocují dosavadní dosažené výsledky. Jmenujme např. nedostačující opatření za účelem seznámení veřejnosti a ekonomických subjektů s harmonizačním procesem (informovanost, srozumitelnost, průhlednost), nepřizpůsobování struktur a forem vnitrostátních právních předpisů podobě předpisů komunitárních při procesu jejich včleňování do naší právní úpravy (komplikovanost a nepřehlednost, jazyková nesrozumitelnost), nadřazování mocenských zájmů nad zájem hladkého průběhu harmonizačního procesu (klamání veřejnosti) atd. Některé chyby lze omlouvat složitostí a rozsáhlostí harmonizačního procesu, jiným šlo určitým způsobem předcházet a některé nemusely vůbec nastat. V budoucnu by se ČR měla snažit nejen o vyvarování se těchto chyb, ale hlavně se začít aktivněji zapojovat do daňové

---

<sup>86</sup> MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně*, 2005, roč. 13, č. 7 - 8, s. 13.

politiky EU za účelem dosažení cílů celoevropských i cílů specificky národních v této oblasti (např. formou spolupráce při tvorbě harmonizačních opatření).<sup>87</sup>

Následující kapitoly pojednávají o aktuálním vývoji harmonizace jednotlivých druhů daní a oblasti správy daní v ČR.

## 7.1 Harmonizační proces v ČR u jednotlivých daní<sup>88</sup>

- 1) Daň z přidané hodnoty: právní úpravu DPH nalezneme v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který se po mnoha novelách značně přiblížil požadavkům Šesté směrnice EHS. Úpravou však bude muset projít oblast sazeb a i celkové uspořádání složitého a nepřehledného textu.
- 2) Spotřební daně: zakotveny v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Zde se harmonizace nachází na velmi vysoké úrovni a v dalších letech se očekává zejména zvyšování sazeb u cigaret a tabákových výrobků.
- 3) Ekologické daně<sup>89</sup>: zavedeny až po vstupu do EU, čímž je jedna z výše zmíněných priorit splněna. Ekologické daně zakotvuje zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který nabyl účinnosti 1. ledna 2008, kdy pro ČR skončila výjimka trvající do konce roku 2007. Část čtyřicátá pátá tohoto zákona upravuje daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, část čtyřicátá šestá daň z pevných paliv a část čtyřicátá sedmá daň z elektřiny.
- 4) Daň z příjmů: právní úprava obsažena v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Situace u nás v oblasti přímých daní kopíruje stagnující proces harmonizace těchto daní v Unii. Reálně se dají očekávat spíše změny vyprodukované národní legislativou než komunitárním právem.
- 5) Daň silniční: zakotvena v zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Tato daň nepodléhá výraznějším harmonizačním procesům. Je ale velmi pravděpodobné, že v dalších letech bude EU usilovat o přeměnu silniční daně na daň z motorových vozidel, což se zřejmě dotkne hodnot emisních limitů měřených a kontrolovaných u automobilů při jejich provozu za účelem ochrany životního prostředí.
- 6) Daň z nemovitosti: upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti. Můžeme říci, že daň z nemovitosti není v ČR víceméně vůbec harmonizována, jelikož

---

<sup>87</sup> Tamtéž, s. 14 – 15.

<sup>88</sup> Tamtéž, s. 13 – 14.

<sup>89</sup> Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů [online, citováno dne 20. 1. 2011], dostupné na < <http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-261-2007-sb-o-stabilizaci-verejnych-rozpocetu/> >.

v této oblasti neexistuje odpovídající přímo působící komunitární úprava (to platí o majetkových daních obecně).

- 7) Dan dědická, darovací a z převodu nemovitosti: tzv. trojdaň nalezneme ve společném zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitosti. Zde se harmonizace opět skoro neprojevuje, ačkoliv má naše právní úprava těchto daní určitá specifika a ani zdaleka neodpovídá požadavkům EU. Do budoucna se proto očekává alespoň částečné přizpůsobení unijním pravidlům.

## **7.2 Harmonizační proces v ČR v oblasti správy daní**

Od roku 2011 se v ČR při výkonu správy daní postupuje dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nahrazuje (zrušuje) zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (mění se struktura zákona a zavádí se nové pojmy). Jak již bylo zmíněno výše obecně, oblast správy daní na proces harmonizace teprve čeká, a jinak tomu není ani v případě ČR, i zde harmonizační proces citelně zaostává.<sup>90</sup>

---

<sup>90</sup> MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně*, 2005, roč. 13, č. 7 - 8, s. 14.

## 8 Zhodnocení současného stavu a vlastní stanovisko autorky

Z výše uvedených faktů můžeme vyvodit několik závěrů. Harmonizace daní je složitý proces sblížování daňových soustav jednotlivých členských států, který se v současné době ani zdaleka nenachází v takové fázi, do jaké jej chtěla dovést Evropská společnost na počátku své existence. Naopak, postupem času musela Společnost harmonizační cíle přehodnocovat a přistupovat k harmonizaci pouze u těch druhů daní a v těch případech, kdy se jednotnost jeví jako zcela nezbytná pro naplnění stěžejní myšlenky vytvoření a fungování společnému vnitřního trhu. Příčina brzdění harmonizačního procesu tkví zejména v postavení daňové politiky jakožto vnitřní, národní nebo chceme-li suverénní záležitosti každého státu (s ohledem na historii, tradice, stav a růst hospodářství, sociální systém atd.), do které by evropské právo mělo zasahovat pouze nejmenší možnou měrou.

Nejdelší cestu urazil proces harmonizace daní v oblasti nepřímých daní, kde došlo k zavedení jednotného systému DPH a ke strukturálnímu sjednocení základu spotřebních daní a stanovení jejich minimálních sazeb. Přesto zde však nemůžeme hovořit o úplné harmonizaci, jelikož v praxi jsou často některá ustanovení harmonizačních směrnic prováděna nejednotně. V oblasti přímých daní zaznamenala harmonizace pouze dílčí úspěchy ve smyslu úprav zdanění určitých právnických osob či určitých druhů příjmů (fúze společností, mateřské a dceřiné společnosti, úspory v podobně plateb úrokového charakteru, úroky a licenční poplatky) a i v tomto případě existuje plno výjimek, které znemožňují jednotnou aplikaci přijatých opatření. Navíc nelze opomenout skutečnost, která dává členským státům větší důvody pro blokaci jakýchkoliv změn, totiž že přímé daně daleko více zasahují do života obyčejných občanů a ovlivňují též sociální systém každé země. Co se týče spolupráce při správě daní, ta na fázi harmonizace teprve čeká, i přes existenci závazných právních dokumentů je sblížování jejich provádění víceméně nulové.

Stav harmonizace daní v ČR z velké části koresponduje s celounijním stavem. Veškerá potřebná opatření byla již vtmelena (i když přitom došlo k celé řadě chyb) do našeho právního řádu, v některých případech však příslušný způsob aplikace přizpůsobující se obecným požadavkům pokulhává. Ve srovnání s běžným standardem harmonizace v EU se ČR nachází na stejné úrovni v oblastech přímých daní a správě daní, horší postavení máme v oblasti nepřímých daní, kde dochází k častým změnám zákona o DPH a jednotnost jeho aplikace v praxi je tak značně omezena.

V současné době lze obecně říci, že proces harmonizace daní stagnuje. Velký podíl na tom měl příchod celosvětové ekonomické krize v roce 2008, která zasáhla každý stát jinou

měrou a jiným způsobem. Ukázalo se, že EU není zdaleka natolik jednotná a vyrovnaná, aby mohla problémy spojené s krizí okamžitě řešit. I proto ustoupila práce na harmonizačních opatřeních snaze o vytváření krizových a protikrizových opatření. Zde se nabízí otázka, jak bude EU dopady krize řešit – zda komplexně pro všechny své členy, či zda ponechá určité záležitosti na úvaze jednotlivých států, aby se s krizí vyrovnaly tak, jak uznají za vhodné vzhledem k originalitě svých ekonomik, rozpočtů, sociálních systémů... Dle mého názoru by měla EU nejprve zkusit variantu číslo dvě, a posléze, dle jejích výsledků, sama zakročit.

V souvislosti s krizovými a postkrizovými problémy zesílila diskuse o vhodnosti či nevhodnosti daňové harmonizace v konfrontaci s daňovou konkurencí. Oba tyto procesy přináší pro daňové politiky jednotlivých zemí i celé EU mnoho pozitiv i negativ (viz tabulka na str. 14 a 15). V případě daňové harmonizace dochází ke zjednodušení daňové správy a celý daňový systém se stává průhlednějším. Na druhou stranu však harmonizace způsobí ztrátu určité části národní suverenity jednotlivých států a její realizace může být podřizována politickým zájmům. Daňová konkurence sice umožňuje zachovávat fiskální autonomii každého členského státu a zvyšovat efektivitu trhu, zato však vede k deformaci struktury vládních výdajů a neefektivnímu poskytování veřejných služeb. Někdy se hovoří o tzv. spontánní harmonizaci, která samovolně vyplyne z uplatňování procesu daňové konkurence, a to v důsledku snahy o dosažení stejných úspěchů, jaké státy spatřují u svých konkurentů. V praxi však v rámci EU k takové situaci nikdy nedošlo.

Ústup harmonizačního procesu způsobil, že v současné době přetrvává v EU stav daňové konkurence. Dle mého názoru by se EU neměla snažit tento stav měnit, dokud se všechny členské státy dostatečně nevzpamatují z následků ekonomické krize. Ale i potom zůstane aktuální otázka, zda je cesta harmonizace tou nejlepší cestou budoucího vývoje Unie. V dnešním globalizovaném světě se procesům sjednocování a sbližování zřejmě nevyhneme, ale nešly by provádět tak, aby řešily specifické problémy každého členského státu, nebo aby alespoň tyto problémy a rozdíly neprohlubovaly? Podle mě ano. Bude to dlouhá a složitá cesta, jelikož lze jen těžko potlačovat individuální zájmy a potřeby jednotlivce, protože právě kolize těchto rozdílností a jejich řešení posouvají vývoj kupředu. Ale nechová se EU tímto způsobem, nebourá svou nálepkou jednotnosti onu rozmanitost, na kterou odkazuje ve svém hesle: Jednotná v rozmanitosti? EU dnes stojí před otázkou, zda i nadále posilovat svoji tvrzenou jednotnost či podporovat jednotlivé členy formou umožnění všestranné mezivládní spolupráce. Teprve až najde vhodný kompromis a každý stát EU nebude usilovat o dosažení konsenzu pouze ve svůj mocenský prospěch, ale též ve prospěch ostatních členů a celé



organizace, pak se možná stane harmonizace tím nejvhodnějším způsobem dalšího vývoje EU.

## Závěr

Ve své bakalářské práci jsem se snažila komplexně popsat proces harmonizace daní v členských zemích EU, dále tento popis analyzovat a zaujmout k němu vlastní hodnocení a názory.

Úvodní část práce byla zaměřena na teoretické vysvětlení pojmů souvisejících s daňovou harmonizací (daň, daňová koordinace, aproximace...) a také na představení struktury a fungování mezinárodní organizace Evropské unie, v rámci níž jsem zkoumala probíhající harmonizační proces. EU vytváří svou činností svébytný právní systém, který ovlivňuje a dotváří národní právní řády členských států, a tím pádem ovlivňuje také oblast daňového práva. Mezi hlavní cíle EU patří hladké fungování jednotného vnitřního trhu, a proto je nezbytné odstraňovat veškeré překážky jednotného vnitřního trhu, k nimž můžeme zařadit rovněž rozdíly v daňové legislativě jednotlivých členských zemí. V tomto případě probíhá eliminování tržních bariér právě formou harmonizace (sbližování, sjednocování) daní.

Prvotní myšlenka, totiž vize odstranění veškerých daňových rozdílů, se brzo začala ukazovat jako zcela nereálná. Největších pokroků a úspěchů dosáhl harmonizační proces v oblasti nepřímých daní, konkrétně mohu zmínit zavedení jednotného systému DPH nebo sjednocení struktury základu daně a minimálních sazeb spotřebních daní. Co se týče přímého zdanění, zde došlo k dosažení pouze dílčích úspěchů, a v současné době proces harmonizace v této oblasti stagnuje. Příčina pomalého postupu harmonizačního procesu přímých daní bývá spatřována v charakteru těchto daní, neboť představují (ostatně jako celá daňová politika obecně) významný prvek suverénních záležitostí každého členského státu, a jakýkoliv zásah do této citlivé zóny státy tvrdě přehodnocují, jelikož jeho dopady pocítují i jednotlivé subjekty uvnitř státu (firmy, domácnosti i každý občan) a zásadním způsobem tak ovlivní i vnitrostátní sociální systém. Nejzaostalejší z hlediska dosažené úrovně harmonizace zůstává zcela jistě oblast správy daní, mohli bychom dokonce konstatovat, že spolupráce při správě daní fáze harmonizace zatím ještě vůbec nedosáhla.

Česká republika, stát přistoupivší k EU v roce 2004, se na harmonizaci daní začala připravovat ještě před svým členstvím. V současné době jsou již veškeré potřebné evropské právní předpisy převedeny a implementovány do naší daňové legislativy. Při tomto procesu se však vyskytla řada problémů a chyb, spočívajících zejména v nesrozumitelnosti pro veřejnost a podřízení politickým zájmům. Do budoucna by se ČR měla snažit o aktivnější zapojení do harmonizačního procesu, přičemž by neměla zapomínat na své specifické národní zájmy.

EU se tedy pomalu smiřuje s faktem, že k dosažení úplné harmonizace, jak si představovala tehdejší Evropská společenství na svém počátku, možná nikdy nedojde. Na evropské půdě probíhají neustálé a nekončící diskuse a debaty o výhodách či nevýhodách daňové harmonizace, která bývá v těchto souvislostech často konfrontována se svým protipólem – daňovou konkurencí. I ta má ovšem nejen své zastánce (pozitiva), ale i odpůrce (negativa). Dnes, v době zasažené hospodářskou krizí, ustupují připravovaná harmonizační opatření do pozadí a organizace se snaží s aktuální situací vyrovnat prostřednictvím opatření krizových a následně i protikrizových. V souvislosti s řešením krize vyvstává na povrch i otázka, zda si EU bude chtít prohlubovat svůj nadnárodní prvek nebo zda dá přednost projevům suverenity jednotlivých členských států ve formě mezivládní spolupráce. Teprve na konci této cesty se otevře možnost k dalšímu vývoji daňového harmonizačního procesu.

## Seznam použitých zdrojů a literatury

### A: Právní předpisy

1. Smlouva o Evropské unii (konsolidované znění, Odbor informování o evropských záležitostech Úřadu vlády České republiky, 2009).
2. Smlouva o fungování Evropské unie (konsolidované znění, Odbor informování o evropských záležitostech Úřadu vlády České republiky, 2009).
3. Zákon č. 261/2007. Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, [online, citováno dne 20. 1. 2011], dostupné na <  
<http://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-261-2007-sb-o-stabilizaci-verejnych-rozpocetu/>>.

### B: Literatura

1. FRANCOVÁ, Jana (ed). *Lisabonská smlouva – konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie*. 2. vydání. Praha: Odbor informování o evropských záležitostech, Úřad vlády České republiky, 2009. 539 s. ISBN 978-80-7440-017-9.
2. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, a kol. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7.
3. LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. Praha: ASPI, 2007. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1.
4. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vydání. Praha: ASPI, 2008. 255 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
5. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010. 351 s. ISBN 978-80-7201-799-7.
6. ŠIŠKOVÁ, Naděžda; STEHLÍK, Václav. *Evropské právo 1. Ústavní základy Evropské unie*. Praha: Linde, 2007. 310 s. ISBN 978-80-7201-680-8.
7. TÝČ, Vladimír. *Základy práva evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006. 287 s. ISBN 80-7201-631-8.
8. ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. Praha: C. H. Beck, 2008. 341 s. ISBN 978-80-7400-057-7

### **C: Články z odborných časopisů**

1. MATOUŠEK, Pavel. Harmonizace daňových systémů v EU ve vztahu k ČR. *Daně*, 2005, roč. 13, č. 7 - 8, s. 10 –15.

### **D: Internetové zdroje**

1. ŠVEHLÍK, Marek. *Daňová harmonizace v EU* [online prezentace]. PF UK, 12. října 2009 [cit. 29. listopadu 2010]. Dostupné na <<http://svehlik.cz/downloads/P6728151812.pdf>>.

### **E: Ostatní zdroje**

1. Vlastní zápis autorky z přednášky Mgr. Ondřeje Hamul'áka, dne 26. 10. 2009, předmět: Základy práva ES/EU.
2. Vlastní zápis autorky z přednášky Mgr. Ondřeje Hamul'áka, dne 9. 12. 2009, předmět: Základy práva ES/EU.

## **Shrnutí**

Tato bakalářská práce „Harmonizace daní v Evropské unii“ se zabývá vývojem a charakteristikou procesu harmonizace daní v rámci mezinárodní organizace Evropské unie.

Jeden z hlavních smyslů a cílů existence Evropské unie představuje vytvoření a hladké fungování jednotného vnitřního trhu, které by se neobešlo bez odstraňování obchodních bariér. Za takovou bariéru považujeme také rozdílnost v daňových systémech jednotlivých členských států, což vede k nutnosti harmonizace (sjednocování, sblížení) daní. Tato bakalářská práce popisuje vývoj harmonizačního procesu, zmiňuje nejzásadnější harmonizační opatření a snaží se nastínit pokračování procesu v dalších letech.

Zvláštní část práce je věnována stavu harmonizačního procesu v České republice, která se stala členem Evropské unie teprve v roce 2004.

V závěru této bakalářské práce autorka analyzuje získané poznatky, provádí celkové zhodnocení problematiky harmonizace daní v Evropské unii (zahrnující její výhody a nevýhody, konfrontaci s pojmem daňové konkurence, vliv na ekonomiku členských zemí...) a zaujímá k tématu své vlastní stanovisko.

## **Summary**

This bachelor thesis „Harmonisation of Taxes in European Union“ deals with progress and characteristics of the process of tax harmonisation in framework of the international organization called the European Union.

One of the main senses and aims of existence of the European Union constitutes constructing and easy working of the integrated internal market, which wouldn't dispense with the removal of trade barriers. In a such barrier we consider also the divergency in tax systems of individual member states, leading to the necessity of tax harmonisation (unification, approximation). This bachelor thesis describes the development of the harmonisation process, mentions the most fundamental harmonisation measures and tries to show the continuation of this process in future years.

A special part of this work is devoted to the state of the harmonisation process in the Czech republic, which joined the European Union only in 2004.

At the end of this bachelor thesis its author analyses acquired knowledges, performs general assessment of the issues of tax harmonisation in the European Union (including its advantages and disadvantages, a confrontation with the concept of tax competition, an influence on the economy of member countries...) and makes her own opinion.