

Daňová harmonizace – možná cesta z krize?#

Lenka Janíčková*

Úvod

V současném globalizovaném světě jsou možnosti jednotlivých suverénních států v daňové politice značně omezeny. Ta je často využívána k přilákání zahraničních investorů, kteří následně snižují nezaměstnanost a zvyšují domácí bohatství. Nicméně v posledních letech přišla na řadu otázka daňové konkurence. Ta se jevila jako problém i pro Evropskou unii (EU), která umožňuje volný pohyb zboží, kapitálu, pracovních sil a právo usazování. Jedním ze způsobů, jak se vyhnout tržním distorzím, je daňová harmonizace. To je důležitý aspekt zdůvodnění vysvětlujících snahy Evropské komise směrem k určitému stupni harmonizace zejména nepřímých daní v rámci členských států. Proto se zmíněná problematika stala jedním z hlavních úkolů tohoto uskupení.

Daňová harmonizace, nebo alespoň její koordinace, je jedním z hlavních témat EU již od Římské smlouvy. A ačkoliv je občas odsunuta do pozadí, vždy se opět vynořuje na povrch, neboť je to téma prvořadého významu, které úzce souvisí se suverenitou jednotlivých členských států. Zejména ze strany Evropské komise je zaznamenána řada iniciativ, které usilují o harmonizaci daňových systémů. Protože však jednotlivé národní režimy nejsou identické, byly její snahy úspěšné pouze v některých oblastech.

Cílem příspěvku je poskytnout souhrnný pohled na harmonizaci vybraných typů daní v rámci EU od jejího počátku po současnost, přičemž důraz bude kladen na využívání daňové harmonizace v boji proti ekonomické krizi. Text bude zaměřen zejména na seznámení se s oblastí nepřímých daní, jejichž harmonizace je dána Římskou smlouvou, a na korporátní daně, které představují nejvíce harmonizované přímé daně. Budou sumarizována hlavní východiska harmonizačního procesu a základní legislativní normy.

1 Teoretické přístupy k daňové harmonizaci

Teoretická literatura, zabývající se daňovou harmonizací, může být rozčleněna do dvou základních proudů. První, který obvykle vychází z Tieboutovy teorie (1956), podporuje daňovou konkurenci, ve které vidí prostředek pro zvyšování blahobytu země a domácností. Druhý naopak upřednostňuje daňovou koordinaci či harmonizaci zamezující negativním dopadům konkurence, které mohou vést až k tzv. „závodům ke dnu“¹. Empirické práce se v návaznosti na zmíněné modely věnují argumentaci vhodnosti konkurence či harmonizace v oblasti jednotlivých typů daní. Nejčastěji zkoumanými jsou korporátní daně a daně z přidané hodnoty (DPH), přičemž řada studií hodnotí sociální dopady harmonizace či daňové reformy.

Příspěvek je zpracován v rámci řešení projektu č. 402/08/0763 *Daň z příjmu právnických osob v ČR a návrh legislativních změn v kontextu snah o harmonizaci v Evropské unii ve smyslu de lege ferenda* podporovaného Grantovou agenturou České republiky.

* Ing. Lenka Janíčková – interní doktorand; Katedra národohospodářská, Ekonomická fakulta, Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Sokolská 33, 701 21 Ostrava 1; <lenka.janickova@vsb.cz>.

¹ K závodu ke dnu může dojít v důsledku regulované soutěže mezi státy, progresivního zdanění a sociálních výdajů.

Otázka, zda má být zvolena daňová konkurence či centralizovaná harmonizace, vede k aplikaci modelů, které byly teoreticky diskutovány mnoha autory. Literatura, zabývající se daňovou konkurencí, často dochází k závěru, že pokud vlády volně soutěží o kapitál, snižují daňové sazby, a tím také klesají prostředky, investované do veřejných statků. Nicméně tento pohled je v rozporu s „Tieboutovou teorií poskytování místních veřejných statků“. Ta říká, že konkurence podporuje blahobyt mobilních domácností, a dle následujících prací by to samé mělo platit i pro konkurenci mezi mobilními firmami. V navazujících studiích se často předpokládá, že každá místní vláda je kontrolována vlastníky regionu, usilujících o maximalizaci hodnoty země, za tímto účelem vláda nabízí investorům veřejné statky financované lokálními daněmi. Tento model je obdobný jako modely konkurenčních trhů soukromého zboží, přičemž renta země nahrazuje zisk a poskytované služby nahrazují ceny. Rovnováha takovýchto modelů je nalezena pod obvyklou definicí efektivnosti, neboť vlády nemohou realokovat zboží a zdroje způsobem, jakým to mohou dělat jednotlivci, pokud se nachází v neefektivní situaci.

Další teoretické příspěvky zdůrazňují možnost, že konkurence vede k neefektivně nízké sazbě kapitálových daní a nízké úrovni veřejných výdajů (kupř. Keen, 1998). Jedním z prvních autorů, který se věnuje daňové konkurenci kapitálových daní, je Oates (1972). Ten si povšiml, že místní vlády se při konkurování si o kapitál snaží udržovat nízké daně, což může vést k suboptimálnímu poskytování místních služeb. Tento závěr byl využit v dalších studiích. Kupř. Zodrow a Mieszkowski (1986) jej zahrnují do modelů, ve kterých se místní vlády spoléhají na kapitálové daně, čímž dochází k nedostatečné nabídce veřejných statků. V rámci tohoto typu modelu je mimo jiné dokázáno, že čím více je konkurujících si vlád, tím více jsou využívány daně uvalené na imobilní výrobní faktory. Model je následně modifikován řadou autorů. Wilson (1991) jej rozšiřuje o asymetrickou daňovou konkurenci mezi jednotlivými místními vládami, Janeba a Wilson (1999) jej upravují o obchod s komoditami a kapitálové toky mezi velkou zemí a zbytkem světa. Brueckner (2000) pracuje s dokonale mobilní prací a jednotlivci s různými preferencemi. Podrobný přehled přináší kupř. Zodrow (2003).

Není překvapující, že v návaznosti na uvedené modely se názory ekonomů výrazně liší v otázce, zda je daňová koordinace či harmonizace žádoucí, a jakou formu by měla mít. Řada autorů se domnívá, že ekonomická integrace vyžaduje harmonizaci daňových systémů, pokud se členské země EU chtějí vyhnout „závodu ke dnu“

Sinn (1990) zdůrazňuje hrozbu redistribuce příjmů, která je důsledkem rostoucí daňové konkurence. Při zvyšující se mezinárodní daňové konkurenci považuje za nejvhodnější aplikaci kolektivní smlouvy harmonizující daňové sazby. Zabývá se i náklady daňové neharmonizace a identifikuje aspekty daňového systému, na které budou dopady největší. Zaměřuje se zejména na komodity a kapitálový pohyb, které považuje za nejcitlivější. Uvádí, že v reakci na vysokou daňovou citlivost byly vytvořeny dva ochranné způsoby (princip země určení a princip země původu) před daňovými účinky. Široká škála relevantní literatury se zaměřuje na multilaterální daňové reformy a efekty bohatství v oblasti harmonizace nepřímých daní, či nadřazeností kooperace před nekooperativním určováním daní, přičemž je často využíváno teorie her (kupř. Lopez-Garcia, 1998).

Všichni autoři však s myšlenkou daňové harmonizace nesouhlasí. Např. Baldwin a Krugman (2004) se zabývají daňovou konkurencí a harmonizací v souvislosti s aglomerací a integrovanými trhy zboží. Dochází k závěru, že větší ekonomická integrace může vést ke zvyšování daňových sazeb. Dle těchto autorů je světová daňová harmonizace vzácná, neboť kompromisy poškozují všechny zúčastněné státy.

Daňová harmonizace je velmi často zkoumána v souvislosti s kapitálovými daněmi, existuje řada studií, analyzujících dopady nedostatku harmonizace v oblasti zdanění korporátních příjmů v Evropě (kupř. Van den Tempel, 1971). Tanzi a Bovenberg (1990) se ve své práci zabývají otázkou, jak rostoucí ekonomická integrace umožňuje jednotlivým členským zemím zvyšovat dopad negativních externalit na ostatní členy prostřednictvím kapitálových daní. Uvádějí, že je potřeba harmonizovat zdanění kapitálových příjmů. Dle autorů by měl harmonizační proces začít vytvořením společného daňového základu, následovaný statutární minimální sazbou daně.

Razin a Sadka (1991) se zabývají strukturou zdanění v zemích, které se účastní daňové konkurence, a potenciálními zisky z jejich daňové harmonizace. Uzavírají, že v případě dostatečné koordinace zisky z harmonizace neexistují. Pokud je však koordinace nedostatečná, vede konkurence k menšímu zdanění kapitálových příjmů a daňové břemeno padá na mezinárodně imobilní výrobní faktory. Wilson a Wildasin (2004) ve své práci shrnují potenciální klady a zápory systému s konkurujícími si kapitálovými daněmi. Cnossen (1996) se věnuje otázce aplikace principů neutrality a subsidiarity ve firemním zdanění a rozebírá možnosti jeho koordinace. Bettendorf aj. (2009) analyzují ekonomické souvislosti navrhovaných reforem EU v oblasti konsolidace základny pro korporátní daně, dle autorů však nedejme k růstu blahobytu.

V literatuře zabývající se harmonizací DPH jsou zkoumány ekonomické dopady zdanění na základě principu určení a principu původu. Za využití principu určení daňového základu Delipalla (1997) předpokládá vlády vybírající daně k financování veřejných statků. Lopez-Garcia (1996) naopak zvažuje princip země původu k analýze transferů. Za předpokladu uniformity daní ukazují Lockwood – De Meza – Myles (1994) ekvivalenci mezi principem místa určení a principem země původu. Lucas (2001) se zabývá otázkou, zda daňová harmonizace založená na principu původu může být pareto-efektivní, pokud stát zároveň poskytuje veřejné statky.

Řada autorů, zabývajících se multilaterálními daňovými reformami, zkoumá sociální dopady harmonizace nepřímých daní (kupř. Kanbur a Keen, 1993). Využívané modely vycházejí z premisy, že daňové příjmy jsou navraceny jako jednorázový transfer, a rozpočtové a lokalizační implikace jsou vedlejší. Tento přístup byl později označen za jedno z hlavních omezení analýzy aplikace harmonizace. Lopez-Garcia (1998) se zabývá otázkou, zda může být uvedený předpoklad rozšířen o reálnější situaci, ve které vláda využívá daně k financování nákupu zboží a služeb. Kaplanoglou (2004) komparuje strukturu a spotřební rysy daňových systémů tří evropských zemí a hodnotí distribuční dopad potenciální konvergence jejich systémů nepřímých daní. Základní metodologické přístupy k daním a daňovým reformám poskytuje Kotlán (2008).

Delipalla (1997) studuje sociální dopady harmonizace komoditních daní, Lahiri a Raimondos-Møller (1998) hodnotí totéž pro nepřímé daně. Lockwood (1997) zkoumá, zda je možné najít pareto-efektivní reformy, které harmonizují komoditní daně mezi zeměmi, pokud vláda poskytuje veřejné statky. Zjišťuje, že harmonizace není pareto-efektivní, pokud existují vysoké příjmové požadavky a poptávka po importu je relativně cenově elastická. Kotlán – Machová – Janíčková (2011) zkoumají existenci reálných efektů daňového zatížení vybraných typů daní na životní úroveň a ekonomický růst. Behrens aj. (2009) se zabývají pozitivními dopady zdanění komodit a jejich harmonizací za principu destinace a principu původu.

Další typy zdanění a jejich harmonizace jsou zkoumány spíše okrajově. Kirchgässner a Pommerehne (1996) využívají empirických dat pro zdanění fyzických osob ve Švýcarsku.

Poukazují, že pokud daňová konkurence funguje ve Švýcarsku, není důvodu, proč by měla mít devastující efekty na EU. Brueckner a Saavedra (2001) se zabývají konkurencí majetkových daní mezi místními vládami.

2 Daňová harmonizace v EU

Pohled na fenomén daňové konkurence, harmonizace a vztah mezi nimi se liší jak v čase, tak mezi zeměmi. Řada autorů považuje daňovou konkurenci za škodlivou, harmonizace či koordinace pak vede ke zvyšování úrovně bohatství. Další uvádějí, že konkurence daňových systémů může pomocí přízpusobování přinést požadovanou harmonizaci.

Evropská unie stála při svém vzniku před volbou, zda se vydat cestou daňové konkurence či harmonizace, nakonec se rozhodla pro daňovou spolupráci. Za její počátky je možno pokládat Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství (1957). Jak vyplývá z článků 110-113², v daňové oblasti se zaměřila na aktivity dotýkající se nepřímých daní. V původním znění říká článek 113 kapitoly 2, že „Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní, včetně vyrovnávacích opatření uplatňovaných v souvislosti s obchodováním mezi členskými státy, harmonizovány v zájmu společného trhu.“ Smlouva dále zakazuje diskriminovat zboží z jiného členského státu, významným je také rozhodnutí, že jakékoliv návrhy z daňové oblasti musejí být přijaty jednomyslně Radou Evropské unie.

Uvedená oblast daňové harmonizace byla upravena Jednotným evropským aktem (1986), který modifikoval článek 113 Smlouvy. Ten nově uvádí, že „Rada na návrh Komise a po poradě s Evropským parlamentem, přijímá jednomyslným rozhodnutím ustanovení pro sladování zákonodárství, týkajícího se daní z obratu, spotřebních daní a jiných forem nepřímého zdaňování v rozsahu, v jakém je takovéto sladování nezbytné pro vytváření a fungování vnitřního trhu během lhůty stanovené v článku 8A“, tedy do konce roku 1992. Přijetí Smlouvy o Evropské unii (1992) tento článek opětovně modifikovalo, konzultace má být nově prováděna nejenom s Evropským parlamentem, ale také s Hospodářským a sociálním výborem. Poslední změna byla zaznamenána Lisabonskou smlouvou (2007), která zrušila lhůtu pro vytvoření a fungování vnitřního trhu, namísto toho mají být přijata taková ustanovení, která mají nejenom harmonizovat vnitřní trh, ale také bránit narušení hospodářské soutěže.

V roce 2001 Evropská komise zveřejnila strategii daňové politiky (COM(2001) 260 final). Podle ní není třeba plošně harmonizovat daňové systémy, ale je nutno lépe koordinovat národní politiky. Také je zdůrazňován význam eliminace daňových překážek a boje proti škodlivé daňové konkurenci. Řada aktivit Evropské komise nebyla při harmonizaci daní úspěšná z důvodu požadavku jednomyslného souhlasu. Komise si tohoto faktu byla vědoma, a v roce 2003 vydala komunikaci (COM(2003) 548 final), ve které na tuto skutečnost poukazuje a navrhuje snížení počtu procedur, ve kterých je vyžadován. Ohledně tohoto návrhu doposud nebylo dosaženo shody, a proto jsou harmonizační a koordinační tendence nadále bržděny neochotou jednotlivých členských států ke kompromisům.

Následující text se bude zabývat jednotlivými typy zdanění a úrovní jejich harmonizace, přičemž primárně bude využito členění na přímé a nepřímé daně. V oblasti přímých daní se bude zabývat především korporátními daněmi, kterých se harmonizační snahy dotýkají nejvýrazněji. V části zaměřené na nepřímé daně budou zkoumány spotřební daně a daně z přidané hodnoty, jejichž harmonizace je smluvně dána již od vzniku Evropského společenství.

² V původním znění články 95-99 kapitoly 2 Smlouvy.

2.1 Harmonizace přímých daní

Na úrovni EU jsou harmonizační tendence v oblasti zdanění fyzických osob minimální. Tento typ zdanění spadá do výlučné odpovědnosti členských států a jejich koordinace je pouze nezbytnou ochranou před přeshraniční diskriminací. Protože se EU v oblasti přímých daní zaměřuje převážně na korporátní daně, zaměří se následující text na tuto problematiku.

Harmonizace korporátní daně

Od vzniku Evropských společenství byla představena řada návrhů zabývajících se harmonizací základních prvků korporátních daňových režimů členských států. V roce 1962 byl předložen první konkrétní návrh, který představil imputační systém s odlišnou sazbou pro rozdělené a nerozdělené zisky. Na konci 60. let 20. století byly prezentovány další návrhy směrnic dotýkající se zdanění mateřských a dceřiných společností a fúzí (COM(69) 5 final), van den Tempelova zpráva (1971) nabízela zavedení klasického systému zdanění. S ohledem na rostoucí integraci Společenství vytvořila Komise v r. 1975 návrh směrnice (dle SEC(90) 601 final) zabývajících se sazbami a systémy korporátních daní, který měl omezit dvojité zdanění zisku. Tehdejší studie ukazovaly, že jedním z hlavních problémů vnitřního trhu je neharmonizovaný přístup k přeshraničnímu zdaňování dividend.

V roce 1990 vydala Komise komunikaci (SEC(90) 601 final), která představila instrukce využitelné pro postup v oblasti firemního zdanění a opatření podporujících tvorbu a další rozvoj vnitřního trhu, dále analyzovala vliv odlišných korporátních daní na fungování vnitřního trhu. V návaznosti na závěry se Komise zaměřila na přístup založený na třech základních myšlenkách: přímá daňová opatření by měla být orientována na dokončení vnitřního trhu; opatření by měla být konzistentní s principem subsidiarity; iniciativy ze strany Komise by měly být vytvořeny na základě konzultace se členskými státy.

Uvedená komunikace poskytla základ pro opatření přijatá v roce 1990. Směrnicí č. 90/434/EEC o fúzích, která byla navržena za účelem odložení zdanění kapitálových zisků plynoucích z určitých kategorií reorganizace, směrnicí č. 90/435/EEC o mateřských a dceřiných společnostech, zabývajících se eliminací dvojitého zdanění rozdělených zisků mezi mateřskou a dceřinou společností, a úmluvu č. 90/436/EEC o arbitrážích, která měla vytvořit proceduru pro vyřešení cenových sporů v oblasti dvojitého zdanění. Směrnice vstoupily v platnost následující rok, úmluva v roce 1995, doposud však nebyla ratifikována. V lednu roku 1991 byly předloženy další návrhy (COM(1990) 595 final), které usilovaly o odstranění srážkových daní, uvalených na zahraniční úroky a licenční poplatky mezi firmami členských států, a o vyrovnávání ztrát zahraničních dceřiných společností a stálých provozoven.

V roce 1990 nechala Komise vypracovat analýzu dotýkající se korporátních daní, hlavními cíli bylo zhodnocení významu zdanění na obchodní rozhodování. Závěry zdůrazňují, že daňové rozdíly ovlivňují alokaci investic a způsobují distorzi konkurenčního prostředí, a k jejich odstranění je třeba centrálního zásahu. Komise proto vydala doporučení, která se zaměřují zejména na eliminaci dvojitého zdanění, a to v oblasti sazeb, daňového základu i celého daňového systému. Také preferovala orientaci na „jemnou“ daňovou harmonizaci, tvořící volnou a férovou konkurenci. Aktivita na úrovni EU by měla zůstat na úrovni základních standardů zohledněných v jednotlivých daňových systémech. Na jejím základě byly v roce 1993 zveřejněny návrhy na doplnění směrnic z roku 1990, přes jejich podporu však nebyly přijaty.

Po více než dvacetiletých diskuzích dosáhla Komise úspěchu v přesvědčování členských států k přijetí některých mírných reforem, také jmenovala výbor expertů, který se měl zaměřit na další možnosti reformy a na distorze tvořené existujícím daňovým systémem. Výbor se měl zabývat otázkami, zda mohou rozdíly ve zdanění mezi členskými státy způsobit vážné distorze na vnitřním trhu, zejména v investičním rozhodování a konkurenci; zda je třeba centrálního zásahu; jaká specifická opatření jsou vyžadována v případě nezbytnosti zásahu.

Výbor došel k závěru, že distorze vznikají a je třeba zásahu ze strany EU. Byl vytvořen detailní návrh, který měl být implementován ve třech fázích. První měla eliminovat diskriminační hrozby zahraničních investic, zejména srážkové daně na zahraniční toky a zajistit, aby dividendy firem se sídlem na území jiných států byly zdaněny obdobnou sazbou jako dividendy firem domácích. První a druhá fáze měly zahrnout opatření navržená k harmonizaci daňového základu korporátní daně v rámci EU. Činnost Komise se má zaměřit na: odstranění distorzních a diskriminačních rysů daňových systémů; ustanovení minimální úrovně statutární korporátní daně a běžných pravidel pro minimální daňový základ; podporu maximální transparentnosti daňových pobídek poskytovaných členskými státy k podpoře investic. Také byla doporučena opatření za účelem odstranění problémů. Komise reagovala vytvořením řady návrhů, nicméně tyto opět nebyly přijaty.

Z důvodu malé úspěšnosti iniciativ Komise bylo od poloviny 90. let přistoupeno k daňové koordinaci. ECOFIN (Economic and Financial Affairs Council – Rada ministrů hospodářství a financí) na svém setkání v roce 1996 navrhl nový pohled, jehož výsledkem byl daňový balíček zaměřený na eliminaci škodlivé daňové konkurence. Klíčovým prvkem byl kodex chování při zdaňování podniků (COM(97) 495 final). Ten představuje nesvazující dohodu mezi členskými státy, aby nedocházelo ke zvýhodňujícímu zdanění určitých aktivit, či k netransparentním administrativním činnostem. Hlavním cílem bylo omezit daňovou konkurenci ve formě daňových preferencí k vysoce mobilním investicím. Jeho daňová opatření zahrnovala zákony, směrnice a administrativní praktiky v boji proti daňovým únikům. V kodexu bylo mimo jiné ustanoveno vytvoření „navazující“ skupiny, která by vyhodnotila výsledky. Tzv. Primarolo group vznikla v roce 1998, jejím úkolem bylo zkontrolovat národní opatření spadající do kodexu. Uvedený přístup byl více úspěšný, zveřejnění škodlivých praktik vytvořilo tlak na jejich odstranění.

Přijetí lisabonské strategie zdůraznilo potřebu dosáhnout sladěného daňového systému, který by přispěl k hladkému průběhu operací na vnitřním trhu a zvýšil konkurenceschopnost firem. Proto byla vypracována studie (COM(2001) 582 final), která měla analyzovat rozdíly efektivních úrovní korporátních daní, identifikovat hlavní daňová opatření bránící přeshraniční ekonomické aktivitě a navrhnout jejich možnou eliminaci. Existující systém korporátních daní v EU byl označen jako vysoce neefektivní, došlo k navržení čtyř variant: zdanění v domácí zemi; společný konsolidovaný základ daně; evropská korporátní daň; povinný harmonizovaný základ daně. Členské státy došly v roce 2004 k většinové shodě o vhodnosti společného konsolidovaného základu daně pro právnické osoby.

Trendu pomalé harmonizace odpovídá také analýza publikovaných dokumentů. Od vzniku EHS po současnost bylo předloženo pouze 36 návrhů a jejich rozšíření, směrnic, rozhodnutí a konvencí zabývajících se harmonizací korporátních daní. V převážné většině (64 %) se jednalo o návrhy představené Evropskou komisí. Nejvíce dokumentů bylo vypracováno na začátku 90. let, zejména pak v roce 1990, což potvrzuje zvýšenou aktivitu ze strany Komise povzbuzenou ekonomickým vývojem v tomto období, nicméně v druhé polovině devadesátých let došlo k výraznému poklesu činnosti, která se opět zvýšila až od roku 2003.

2.2 Harmonizace nepřímých daní

Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (1957) představuje první významný krok směrem k harmonizaci nepřímých daní, neboť poskytuje základní institucionální podklady pro iniciativy evropských orgánů. Pro efektivní fungování vnitřního trhu bylo potřeba, aby DPH a spotřební daně odrážely potřeby EU. Následující oddíly se budou zabývat harmonizací uvedených nepřímých daní. V případě spotřebních daní bude nejprve zhodnocen společný vývoj, poté budou následovat prvky odlišné.

Spotřební daně

V reakci na Smlouvu o založení EHS se Komise začala zabývat otázkou harmonizace spotřebních daní. V roce 1970 vytvořila návrh směrnice zabývající se postupnou podporou zavádění specifických spotřebních daní uvalených na tekuté hydrokarbonáty, a návrh postupné harmonizace tabákových výrobků. Zdanění minerálních olejů a vytvoření společného systému sazeb bylo navrženo v roce 1971 (dle COM(72) 225 final).

V roce 1972 vydala Komise zprávu (COM(72) 225 final), ve které se zabývá harmonizací spotřebních daní, přičemž poukazuje na nezbytnost přístupu nenarušujícího volnou soutěž. Proto začala být řešena otázka, které spotřební daně zachovat a harmonizovat. Dle Komise by měly být spotřební daně uvaleny na zboží s vysokou mírou spotřeby, poskytujícího co největší rozpočtové příjmy. Při výběru byl zohledněn stav existujících daní, přičemž bylo zamítnuto zdanění zboží pro život nezbytného, či ovlivňujícího využívání surových materiálů v průmyslu. Komise se rozhodla, že by měly být harmonizovány spotřební daně na minerální oleje, tabákové výrobky, lihoviny, pivo a víno. Zároveň doporučovala harmonizovat nejprve strukturu a poté sazby. První návrhy byly předloženy v roce 1972. Minimální daňové sazby existují od roku 1992 (Směrnice. č. 92/12/EHS), jsou zavedena obecná pravidla držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

V oblasti zdanění *tabákových výrobků* byla v roce 1972 přijata směrnice č. 72/464/EHS definující strukturu daně. Zavedla specifickou a proporcionální složku, přičemž k roku 1980 měl mezi nimi být fixní vztah. V roce 1977 byla přijata novelizace (Směrnice č. 77/805/EHS), měnící způsob výpočtu vztahu mezi složkami. O rok později byla přijata směrnice č. 79/32/EHS definující typy tabákových výrobků a klasifikující je do pěti kategorií. V návaznosti na Bílou knihu (1985) se Komise začala zabývat aproximací spotřebních daní, u tabákových výrobků doporučovala nárůst zdanění. Na počátku 90. let byly přijaty směrnice č. 92/80/EHS a č. 92/79/EHS, upravující otázku minimální výše daní uvalených na tabákové výrobky a cigarety. Poslední úprava je dána směrnicí č. 2011/64/EU. Řada směrnic byla v roce 1995 završena jednotným konsolidovaným textem (COM(94) 355 final).

Původní návrh (COM(87) 325 final) Komise v rámci programu jednotného trhu uváděl, že všechny *alkoholické nápoje a pivo* budou zdaněny jednotnou sazbou, představující průměr existujících národních sazeb. Dále bylo navrženo zavedení minimálních sazeb a cílové sazby dlouhodobé konvergence. V roce 1992 byly přijaty směrnice č. 92/83/EHS a č. 92/84/EHS, které stanovovaly minimální sazby a strukturu. Do konce roku 1994 mělo dojít k vyhodnocení aplikovaných sazeb a k přijetí nezbytných změn, avšak Komise nepředložila žádné návrhy, místo toho byla v roce 1995 publikována zpráva (COM(95) 285 final), poukazující na stagnaci sazeb.

Při harmonizaci spotřebních daní zaměřujících se na *minerální oleje* je zdůrazňována potřeba zohlednit další dimenze ekonomiky. První návrh směrnice pochází z roku 1973 a

věnuje se harmonizaci základu daně. Následovala řada dalších návrhů a úprav, nicméně k jejich realizaci došlo až v roce 1992, kdy byly přijaty směrnice upravující harmonizaci struktury (směrnice č. 92/81/EHS) a sazby (směrnice č. 92/82/EHS). Návrh Komise z oblasti energetického zdanění (COM(97) 30 final) se snaží navázat na existující systém zdanění jednotlivých členských států rozšířením na všechny energetické produkty. V roce 2003 byla přijata nová směrnice č. 2003/96/ES, která zohledňuje neexistenci předpisů o minimální daňové sazbě na elektřinu a jiné energetické produkty než minerální oleje, o jejichž zdanění je usilováno.

Od vzniku EHS po současnost bylo v oblasti spotřebních daní předloženo více než 200 nejrozličnějších návrhů, směrnic, rozhodnutí či konvencí zabývajících se jejich harmonizací, přičemž největší množství dokumentů bylo představeno v roce 1992 v souvislosti s přijímáním směrnic upravujících harmonizaci struktury a sazby spotřebních daní. Největší podíl dosahují návrhy a jejich rozšíření (52 %), které jsou následovány rozhodnutími (27 %) a směrnicemi (15 %).

Daň z přidané hodnoty

První významný krok k harmonizaci DPH lze vidět ve Smlouvě o založení Evropského společenství uhlí a oceli (1951). V ní je uvědomění si potenciálních negativních dopadů (viz článek 4 smlouvy), které mohou mít různé systémy daní z obratu. Proto byl v roce 1953 ustanoven Tinbergenův výbor, který hodnotil vliv různých systémů daní z obratu na společný trh. Výbor doporučoval (ECTS Reports, 1953), že by měl být přijat nový systém, využívaný ve Společenství.

V počátcích EHS většina členských zemí využívala několikastupňové daně. V reakci na Smlouvu o EHS byly vytvořeny pracovní skupiny, zabývajících se problematikou daně z obratu. Celkovým závěrem (EEC Reports, 1963) bylo, že kumulativní daně z obratu by měly být nahrazeny systémem DPH, tou dobou využívaným ve Francii. Na základě doporučení přijala Komise návrh, který předjímal přijetí systému DPH. Rada Evropské unie pak v roce 1967 přijala první směrnici č. 67/227/EHS. Ta přikazovala nahradit daně systémem DPH do počátku roku 1970, dále se zabývala vymezením DPH a jejími základními zásadami. Protože však lhůta pro zavedení nebyla dodržena, byly přijaty směrnice, které ji pro vybrané země prodlužovaly. Zároveň umožňovaly natolik samostatné jednání, že ve skutečnosti existovalo mnoho rozdílných systémů (COM(87) 321 final), což vedlo k řadě distorzí.

V roce 1970 bylo přijato rozhodnutí o vlastních zdrojích rozpočtu Společenství, přičemž mezi ně měly patřit také výnosy z DPH. Proto byla přijata směrnice č. 77/388/EHS, která měla harmonizovat jednotlivé národní zákony. Některé členské státy ji v dané lhůtě neimplementovaly, proto byla přijata řada dalších (směrnice č. 78/583/EEC, č. 83/648/EHS a č. 86/247/EHS), které ji posouvaly. Proces harmonizace zůstával pomalý, a kromě vracení DPH (směrnice č. 79/1072/EHS a č. 86/560/EHS) bylo dalšího postupu dosaženo až v roce 1985 v souvislosti s vydáním Bílé knihy. V té Komise uvádí, že „harmonizace nepřímých daní byla vždy považována za základní a nedílnou součást dosahování skutečného vnitřního trhu.“ (COM(85) 310 final, s. 44), a vyzdvihuje potřebu harmonizace nepřímých daní.

Komise následně přišla s řadou návrhů. Z důvodu odstranění fiskálních bariér považovala za nezbytné aproximovat DPH, doporučovala přijetí systému DPH, který by využíval více sazeb, přičemž upřednostňovala využívání dvou sazeb – základní a snížené (COM(87) 320 final). Další návrh (COM(87) 321 final) se zabýval výší sazeb. Tento systém byl navržen z důvodu flexibility, jednoduché administrativy a snížení interpretačních potíží při klasifikaci

produktů. Pro odstranění fiskálních překážek vytvořila Komise návrh (COM(87) 322 final), doporučující využívat princip země původu. Odhady však ukázaly, že by došlo k výrazným transferům daňových příjmů (European Parliament 2000), proto Komise poukázala na možnost vytvoření clearingového systému k realokaci příjmů z DPH. Většina z těchto ambiciózních záměrů nebyla přijata.

Na konci 80. let se pozornost zaměřila na alternativní přístup, který by zachoval princip země určení při odstranění celních kontrol. Ten se stal základem přechodného systému, kombinujícího princip země původu a země určení, navrženého v následujících letech, a který vstoupil v platnost na počátku roku 1993 (směrnice č. 91/680/EHS a č. 92/111/EHS). Komise měla schválit návrhy na definitivní systém do konce roku 1994, Rada pak o rok později. Žádné návrhy však nebyly vytvořeny, místo toho byly publikovány dokumenty (COM(96) 328 final) zabývající se programem na zavedení nového systému a určením základních principů. Nakonec byla zavedena základní sazba a maximálně dvě snížené sazby. Za účelem harmonizace sazeb byl prezentován návrh (COM (98) 693 final) umožňující mírné odchylky základní sazby. Přes jeho využití (směrnice č. 96/95/EC a č. 1999/49/EC) byly stanoveny pouze dolní hranice.

V roce 2000 se Komise rozhodla vytvořit fázovou strategii DPH (COM(2000) 348 final), která by odstranila nedostatky tranzitního systému. Zaměřila se na překonání nedostatků, zejména na zjednodušení a modernizaci pravidel, větší uniformitu jejich aplikace a nový systém administrativní kooperace. Spolu se strategií byly přezkoumány existující návrhy a vytvořeny nové (kupř. směrnice č. 2001/41/EC), které pozměňovaly či rozšiřovaly směrnici z roku 1977. Do roku 2006 byla tato směrnice mnohokrát podstatně změněna, což způsobilo řadu nejasností. Proto byla nahrazena novou (směrnice č. 2006/112/ES), vyjasňující některé pojmy, či zohledňující rozvoj elektronického obchodování a informačních technologií. Přes řadu zlepšení systému DPH a zavedení fázové strategie trpí systém DPH řadou nedostatků a vysokou administrativní zátěží. Proto Komise (COM(2010) 331 final) publikovala zelenou knihu (COM(2010) 695 final) zabývající se novou strategií DPH.

Od vzniku EHS po současnost bylo předloženo téměř 500 návrhů, rozhodnutí, směrnic či regulací zabývajících se harmonizací DPH. Z těchto dokumentů převažují návrhy podané ze strany Evropské komise (52 %), poté následující rozhodnutí (32 %) a směrnice (14 %). Nicméně více než 70 % představují návrhy a rozhodnutí povolující členským zemím výjimky z aplikovaných směrnic, nejvíce takovýchto textů bylo předloženo v letech 1992, 1997 a 2004. Ve všech uvedených letech byla zvýšená aktivita zaznamenána v souvislosti se šestou směrnicí č. 77/388/EHS a poskytováním výjimek z pravidel této směrnice členským státům.

3 Budoucnost daňové harmonizace

Světová finanční a hospodářská krize zvýraznila problémy veřejných rozpočtů zemí EU. Ze strany EU byla přijata řada opatření, která měla zmírnit negativní dopad krize na stav veřejných financí. Přesto však Evropská komise (2011, s. 3) uvádí, že je možné, že „krize bude trvale zatěžovat potenciální hospodářský růst“ (COM(2011) 11 final). Ve svém prohlášení zdůraznila, že země EU mají urychlit konsolidaci svých veřejných financí, reformu finančního odvětví a prioritně provést strukturální reformy, aby bylo zabráněno stagnaci, neudržitelnému vývoji zadlužení, nahromaděným nerovnostem a aby byla zajištěna konkurenceschopnost. Komise vidí v absenci společných daňových předpisů zabývajících se zdaněním právnických osob překážku, přílivu investic z důvodu vysoké administrativní zátěže či nadměrného a dvojitého zdanění.

Evropská komise reagovala na ekonomickou krizi vydáním dokumentu Evropa 2020 (COM(2010) 2020 final), ve kterém vytvořila strategii pro její překonání. Poukazuje na význam propojenosti členských států a jejich ekonomik, či na efektivnější výsledky dosahované při koordinovaném jednání. Zvyšování kvality daňového systému vidí jako možné řešení. Pro jeho zlepšení navrhuje vytvoření daňových pobídek, revizi zdanění energie či kontrolu účinnosti daňového systému. V návaznosti na strategii uvádí, že při procesu konsolidace veřejných financí je třeba na příjmové straně v nezbytném případě upřednostnit zvyšování nepřímých daní, které dle Komise podporují ekonomický růst účinněji než daně přímé, a před zvyšováním daňových sazeb preferuje rozšiřování daňového základu. V oblasti malého a středního podnikání usiluje o odstranění daňových překážek, které mají negativní dopady na přeshraniční spolupráci.

V roce 2010 předložila Komise řadu návrhů, které byly cíleny na zlepšení spolupráce, podnikání a obchodu. Některé z nich se zaměřily na daně a zejména na jejich harmonizaci. Většina těchto návrhů se zabývá DPH, korporátní daní a vybranými spotřebními daněmi. Komise se zavazuje přijmout iniciativy, které povedou ke zlepšení koordinace národních fiskálních politik, především s ohledem na vytvoření společného konsolidovaného základu zdanění společností v roce 2011. Jeho zavedení má řešit problematiku fiskálních opatření brzdících růst ekonomik. Komise měla navrhnout takový postup, který nebude harmonizovat sazby korporátních daní. V oblasti zdanění společností a DPH navrhuje další snižování administrativní zátěže podniků a usnadňování přeshraniční činnosti. Komise se také zavázala zveřejnit novou strategii pojetí DPH.

Systém DPH má být upraven tak, aby byl efektivnější pro aktivity na jednotném trhu, a aby neumožňoval řadu sazeb, vynětí, odchylek či možností poskytnutí zvláštních pravidel, čímž dochází k poklesu konkurenceschopnosti. Komise vydala v roce 2010 zelenou knihu (COM(2010) 695 final), která se zabývá zhodnocením a výhledem uvedené daně. Poukazuje na skutečnost, že v posledních letech byla harmonizace DPH prováděna prostřednictvím dílčích změn, tento přístup však dle Komise dosáhl hranic svých možností. Diskuze o DPH je v současné době vedena na dvou úrovních. První se zabývá zásadami zdanění uvnitř Unie, druhá se dotýká obecných otázek. Mezi klíčové problémy patří dosažení konečného režimu zdanění, založeného na zdanění v místě původu, neutralita systému či vhodná míra harmonizace. Při hodnocení postupu reakce EU na krizi Komise (2011, s. 8) upozorňuje na potřebu pokročit v koordinaci zdanění, kterou považuje za „důležitý hospodářský potenciál pro posílení růstu a vytvoření nových pracovních míst, snížení administrativní zátěže a odstranění překážek jednotného trhu. Je potřeba odstranit daňová opatření, které znevýhodňují přeshraniční obchod a investice“ (COM(2011) 11 final). Opětovně poukazuje na potřebu modernizace systému DPH, zavedení společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob a rozvoj koordinovaného evropského přístupu ohledně zdanění finančního odvětví.

V návaznosti na výše uvedené dokumenty přijala Komise v roce 2011 návrh, zabývající se společným konsolidovaným základem daně z příjmu právnických osob. Ten má dle jejího vyjádření překonat problém fiskálních ustanovení a podporovat ekonomický růst. Návrh se nesnaží o harmonizaci daňových sazeb; Komise vyjádřila víru, že rozdíly v sazbách jsou pro spravedlivou daňovou soutěž vhodné, neboť nabízejí větší transparentnost a umožňují zohlednit kupř. rozpočtové potřeby či konkurenceschopnost. Toto pojetí základu daně je dle Komise v souladu se zdaněním podporujícím růst, neboť všechny náklady vynaložené na výzkum a vývoj jsou odpočitatelné, čímž představují pobídky pro společnosti, které do nich investují.

Komise ve strategii také poukázala na potřebu aktivity v energetické oblasti, kde je jejím cílem přijmout návrh revize směrnice o energetické dani a založit minimální sazby spotřební daně na emise CO₂ a na energetické hodnoty. Ve svém návrhu směrnice (COM(2011) 168 final) uvádí, že při dosahování závazných cílů v oblasti energie a změny klimatu je třeba aplikovat co nejhospodárnější přístup, který bude zároveň přínosný pro ekonomiku, bude podporovat udržitelný růst a napomůže restrukturalizovat a modernizovat daňové systémy, a který přispěje vnitrostátním strategiím k překonání krize. V návrhu upozorňuje, že se tímto nesnaží o získání dalších rozpočtových příjmů, ale o přeskupení poplatků mezi zdroji energie a různými spotřebiteli.

Na úrovni EU začala být řešena otázka zdanění finančního sektoru. Je zvažováno zavedení dvou nástrojů, daně z finančních transakcí a daně z finanční činnosti. Členské státy začínají tyto daně aplikovat na úrovni jednotlivých národů. Komise upozorňuje, že je nutné jednat koordinovaně, aby nedocházelo k daňové arbitráži, která by měla negativní dopady na finanční trhy.

Závěr

Daňová harmonizace je složitým a dlouhodobým procesem, v rámci kterého je třeba zohledňovat jednotlivé národní odlišnosti, ekonomickou úroveň či zvyky. Pokud se země rozhodnou k tomuto kroku, je třeba dosáhnout mnoha kompromisů, které umožní naplnění požadovaných cílů. Vývoj daňové politiky na úrovni EU je propojen s vývojem vnitřního trhu, zaváděním společné měny a úzké ekonomické integrace. Její harmonizace by měla představovat proces spolupráce, měla by být výsledkem konsenzu mezi jednotlivými členskými státy. Změny by měly probíhat plynule a navazovat na sebe tak, aby nedocházelo nefunkčnosti celého systému. Celý proces by měl být aplikován zejména na oblasti, které jsou nezbytné pro fungování celé EU, tedy by se měl zaměřit zejména na oblast nepřímých daní.

Daňová politika spadá do samostatné působnosti jednotlivých členských států, proto je při její harmonizaci potřeba aplikovat jednomyslného souhlasu na úrovni Evropské rady. Tento postup sice zabraňuje přijímání opatření, která by pro některé členy byla suboptimální, zároveň ale výrazně brzdí celý harmonizační proces. Současným cílem daňové harmonizace v rámci EU není plošná harmonizace jednotlivých daňových systémů, ale lepší koordinace národních politik, eliminace daňových překážek či boj proti škodlivé daňové konkurenci, což umožňuje lépe respektovat národní specifika a požadavky jednotlivých států.

Harmonizace daňových systémů probíhá obecně ve dvou rovinách. Zatímco v oblasti nepřímých daní bylo dosaženo řady úspěchů, přímé daně jsou značně citlivou problematikou. Je zřejmé, že postup daňové harmonizace v rámci EU se výrazně odlišuje v závislosti na typu harmonizovaných daní. Nejvýraznějšího pokroku bylo dosaženo v oblasti nepřímých daní, zejména pak DPH. Naopak přímé daně jsou sice tématem velmi často diskutovaným, pro členské státy však velmi citlivým a činnost Evropské komise je zde až na výjimky omezena pouze na návrhy jednotlivých opatření, která jsou následně zamítána. Tyto závěry potvrzují také předložené materiály týkající se daňové harmonizace. Zatímco u přímých daní představují více než šedesát procent návrhy ze strany Komise, v oblasti daní nepřímých tento podíl klesá téměř o deset procentních bodů a naopak výrazně narůstá podíl směrnic a rozhodnutí.

V reakci na finanční a hospodářskou krizi se daňová harmonizace opětovně dostala do středu pozornosti, přičemž je upřednostňována myšlenka koordinace. Aktivity se zaměřují zejména na daně, o jejichž harmonizaci je usilováno od vzniku Společenství. V rámci korporátních

daní publikovala návrh na vytvoření společného konsolidovaného základu daně, v oblasti DPH upozorňuje na potřebu komplexnějšího přístupu k ní. Poslední zmiňovanou daní je spotřební daň z elektrické energie, kde je uváděna potřeba založit minimální sazby daně a revidovat existující směrnice. Jako reakce na hlavní příčiny krize je na úrovni EU také zvažována koordinovaná aplikace finančních daní.

Literatura:

- [1] Baldwin, R. E. – Krugman, P. (2004): *Agglomeration, Integration and Tax Harmonisation*. European Economic Review, 2004, roč. 48, č. 1, s. 1-23.
- [2] Behrens, K. – Hamilton, J. H. – Ottaviano, G. I. P. – Thisse, J.-F. (2009): *Commodity Tax Competition and Industry Location under the Destination and the Origin Principle*. Regional Science and Urban Economics, 2009, roč. 39, č. 4, s. 422-433.
- [3] Bettendorf, L. – Devereux, M. P. – Horst, A. – Loretz, S. – De Mooij, R. A. (2009): *Corporate Tax Harmonization in the EU*. Oxford, Oxford University for Business Taxation Working Paper 09/32, 2009.
- [4] Brueckner, J. K. (2000): *Tiebout/Tax Competition Model*. Journal of Public Economics, 2000, roč. 77, č. 2, s. 285-306.
- [5] Brueckner, J. K. – Saavedra, L. A. (2001): *Do Local Governments Engage in Strategic Property-Tax Competition?* National Tax Journal, 2001, roč. 54, č. 2, s. 231-253.
- [6] Cnossen, S. (1996): *Company Taxes in the European Union: Criteria and Options for Reform*. Fiscal Studies, 1996, roč. 17, č. 4, s. 67-97.
- [7] Delipalla, S. (1997): *Commodity Tax Harmonisation and Public Goods*. Journal of Public Economics, 1997, roč. 63, č. 3, s. 447-466.
- [8] Janeba, E. – Wilson, J. D. (1999): *Tax Competition and Trade Protection*. FinanzArchiv. 1999, roč. 56, č. 3-4, s. 459-480.
- [9] Kanbur, R. – Keen, M. (1993): *Jeux sans Frontieres: Tax Competition and Tax Coordination when Countries Differ in Size*. American Economic Review, 1993, roč. 83, č. 4, s. 877-892.
- [10] Kaplanoglou, G. (2004): *Household Consumption Patterns, Indirect Tax Structures and Implications for Indirect Tax Harmonisation. A Three Country Perspective*. Economic and Social Review, 2004, roč. 35, č. 1, s. 83-107.
- [11] Keen, M. (1998): *Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism*. Washington, D. C., International Monetary Fund Staff Papers, 1998, roč. 45, č. 4.
- [12] Kirchgässner, G. – Pommerehne, W. (1996): *Tax Harmonization and Tax Competition in the European Union: Lessons from Switzerland*. Journal of Public Economics, 1996, roč. 60, č. 3, s. 351-371.
- [13] Kotlán, I. (2008): *Gnoseologické přístupy k daňové reformě v ČR*. Politická ekonomie, 2008, roč. 56, č. 4, s. 505-519.
- [14] Kotlán, I. – Machová, Z. – Janíčková, L. (2011): *Vliv zdanění na dlouhodobý ekonomický růst*. Politická ekonomie, 2011, roč. 59, č. 5, s. 638-658.
- [15] Lahiri, S. – Raimondos-Møller, P. (1998): *Public Good Provision and the Welfare Effects of Indirect Tax Harmonisation*. Journal of Public Economics, 1998, roč. 67, č. 2, s. 253-267.

- [16] Lockwood, B. (1997): *Can International Commodity Tax Harmonisation be Pareto-Improving when Governments Supply Public Goods?* Journal of International Economics, 1997, roč. 43, č. 3-4, s. 387-408.
- [17] Lockwood, B. – De Meza, D. – Myles, G. (1994): *When are Origin and Destination Regimes Equivalent?* International Tax and Public Finance, 1994, roč. 1, č. 1, s. 5-24.
- [18] Lopez-Garcia, M. A. (1996): *The Origin Principle and the Welfare Gains from Indirect Tax Harmonization.* International Tax and Public Finance, 1996, roč. 3, č. 1, s. 83-93.
- [19] Lopez-Garcia, M. A. (1998): *On Welfare and Revenue Effects of Indirect Tax Harmonization.* Economics Letters, 1998, roč. 60, č. 2, s. 185-193.
- [20] Lucas, V. (2001): *Tax Harmonisation and the Origin Principle.* Economics Letters, 2001, roč. 71, č. 1, s. 111-115.
- [21] Oates, W. E. (1972): *Fiscal Federalism.* New York, Harcourt Brace Jovanovich, 1972.
- [22] Razin, A. – Sadka, E. (1991): *International Tax Competition and Gains from Tax Harmonization.* Economics Letters, 1991, roč. 37, č. 1, s. 69-76.
- [23] Sinn, H. W. (1990): *Tax Harmonization and Tax Competition in Europe.* European Economic Review, 1990, roč. 34, č. 2-3, s. 489-504.
- [24] Tanzi, V. – Bovenberg, A. L. (1990): *Is There a Need for Harmonizing Capital Income Taxes Within EC Countries?* In Siebert, H. (ed.), *Reforming Capital Income Taxation.* Tübingen, J. C. B. Mohr, 1990.
- [25] Tiebout, C. M. (1956): *A Pure Theory of Local Expenditures.* Journal of Political Economy, 1956, roč. 64, č. 5, s. 416-424.
- [26] Van den Tempel, A. J. (1971): *Company Tax and Income Tax in the European Communities.* Luxembourg, Commission of the European Communities, 1970.
- [27] Wilson, J. D. (1991): *Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments.* Regional Science and Urban Economics, 1991, roč. 21, č. 3, s. 423-452.
- [28] Wilson, J. D. – Wildasin, D. E. (2004): *Capital Tax Competition: Bane or Boon.* Journal of Public Economics, 2004, roč. 88, č. 6, s. 1065-1091.
- [29] Zodrow, G. R. – Mieszkowski, P. (1986): *Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods.* Journal of Urban Economics, 1986, roč. 19, č. 3, s. 356-370.
- [30] Zodrow, G. R. (2003): *Tax Competition and Tax Coordination in the European Union.* International Tax and Public Finance, 2003, roč. 10, č. 6, s. 651-671.

Seznam předpisů Evropské unie

- [31] COM(69) 5 final: *Proposal for a Council Directive (with Explanatory Memorandum) on the Common System of Taxation Applicable to Mergers, Divisions and Transfers of Assets Taking Place between Countries of Different Member States.* Brussels, Commission of the European Communities, 1969.
- [32] COM(72)225 final: *Proposals for Harmonizing Consumer Taxes Other than VAT.* Bulletin of the European Communities. Brussels, Commission of the European Communities, 1972.

- [33] COM(85)310 final: *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council*. Brussels, Commission of the European Communities, 1985.
- [34] COM(87)320 final: *Completion of the Internal Market: Approximation of Indirect Tax Rates and Harmonization of Indirect Tax Structure*. Brussels, Commission of the European Communities, 1987.
- [35] COM(87)321 final: *Proposal for a Council Directive. Supplementing the Common System of Value Added Tax and Amending Directive 77/388/EEC. Approximation of VAT Rates*. Brussels, Commission of the European Communities, 1987.
- [36] COM(87)322 final: *Proposal for a Council Directive Completing and Amending Directive 77/388/EEC – Removal of Fiscal Frontiers*. Brussels, Commission of the European Communities, 1987.
- [37] COM(87)325 final: *Proposal for a Council Directive on the Approximation of Taxes on Cigarettes*. Brussels, Commission of the European Communities, 1987.
- [38] COM(90)595 final: *Proposal for a Council Directive Concerning Arrangements for the Taking into Account by Companies the Losses of Their Permanent Establishments and Subsidiaries Situated in Other Member States*. Brussels, Commission of the European Communities, 1991.
- [39] COM(94)355 final: *Proposal for a Council Directive on Taxes Other than Turnover Taxes which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco – Consolidated Text*. Brussels, European Commission, 1994.
- [40] COM(95)285 final: *Commission Report to the Council and European Parliament on the Rates of Duty Laid Down in Council Directive 92/79/EEC of 19. October 1992 on the Approximation of Taxes on Cigarettes, Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the Approximation of Taxes on Manufactured Tobacco Other than Cigarettes, Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the Approximation of the Rates of Excise Duty on Alcohol and Alcoholic Beverages and Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the Approximation of the Rates of Excise Duties on Mineral Oils*. Brussels, European Commission, 1995.
- [41] COM(96)328 final: *A Common System of VAT: A Program for the Single Market*. Brussels, European Commission, 1996.
- [42] COM(97)30 final: *Proposal for a Council Directive on Restructuring the Community Framework for the Taxation of Energy Products*. Brussels, European Commission, 1997.
- [43] COM(97)495 final: *Towards Tax Co-Ordination in the European Union: A Package to Tackle Harmful Tax Competition*. Brussels, European Commission, 1997.
- [44] COM(98) 693 final: *Proposal for a Council Directive Amending, with Regard to the Level of the Standard Rate, Directive 77/388/EEC on the Common System of Value Added Tax*. Brussels, European Commission, 1998.
- [45] COM(2000)348 final: *Communication from the Commission to the Council and the European Parliament: A Strategy to Improve the Operation of the VAT System within the Context of the Internal Market*. Brussels, European Commission, 2000.
- [46] COM(2001)260 final: *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee: Tax Policy in the European Union – Priorities for the Years ahead*. Brussels, European Commission, 2001.

- [47] COM(2001)582 final: *Towards an Internal Market without Tax Obstacles: A Strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-wide Activities*. Brussels, European Commission, 2001.
- [48] COM(2003)548 final: *Communication from the Commission: A Constitution for the Union*. Brussels, European Commission, 2003.
- [49] COM(2010)2020 final: *A European Strategy for Smart, Sustainable and Inclusive Growth*. Brussels, European Commission, 2010.
- [50] COM(2010)331 final: *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax, with Regard to the Duration of the Obligation to Respect a Minimum Standard Rate*. Brussels, European Commission, 2006.
- [51] COM(2010)695 final: *Zelená kniha o budoucnosti DPH: Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH*. Brussels, European Commission, 2010.
- [52] COM(2011)11 final: *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Annual Growth Survey: Advancing the EU's Comprehensive response to the Crisis*. Brussels, European Commission, 2011.
- [53] COM(2011)168 final: *Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru. Inteligentnější zdanění energie v EU: návrh revize směrnice o zdanění energie*. Brussels, European Commission, 2011.
- [54] ECTS Reports (1953): *Report on the Problems Raised by the Different Turnover Tax Systems Applied within the Common Market, Report prepared by the Committee of Experts set up under Order No. 1-53 of the High Authority, dated March 5, 1953, Luxembourg, 8 April 1953*. Luxembourg, European Coal and Steel Community, 1953.
- [55] EEC Reports (1963): *The EEC reports on tax harmonization; the report of the Fiscal and Financial Committee and the reports of the Subgroups A, B, and C*. Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1963.
- [56] European Parliament (2000): *Fact Sheets: Value added Tax*. Strasbourg, European Parliament, 2000.
- [57] Jednotný evropský akt (1986): *Jednotný evropský akt podepsaný v Lucemburku dne 17. února 1986 a v Haagu dne 28. února 1986 a platná od 1. července 1987*. Brussels, European Union, 1986.
- [58] Lisabonská smlouva (2007): *Lisabonská smlouva pozměňující Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství podepsaná v Lisabonu dne 13. prosince 2007 a platná od 1. prosince 2009*. Brussels, European Union, 2007.
- [59] SEC(90)601 final: *Guidelines on Company Taxation*. Brussels, Commission of the European Communities, 1990.
- [60] Směrnice č. 67/227/EHS: *První směrnice Rady ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu*. Brussels, European Communities, 1967.
- [61] Směrnice č. 72/464/EHS: *Council Directive of 19 December 1972 on Taxes Other than Turnover Taxes which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco*. Brussels, European Communities, 1972.

- [62] Směrnice č. 77/388/EHS: *Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně*. Brussels, European Communities, 1977.
- [63] Směrnice č. 77/805/EHS: *Council Directive of 19 December 1977 Amending Directive 72/464/EEC on Taxes, other than Turnover Taxes, which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco*. Brussels, European Communities, 1977.
- [64] Směrnice č. 78/583/EEC: *Devátá směrnice Rady ze dne 26. června 1978 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu*. Brussels, European Communities, 1978.
- [65] Směrnice č. 79/32/EHS: *Second Council Directive of 18 December 1978 on Taxes other than Turnover Taxes which Affect the Consumption of Manufactured Tobacco*. Brussels, European Communities, 1978.
- [66] Směrnice č. 79/1072/EHS: *Osmá směrnice Rady ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku*. Brussels, European Communities, 1979.
- [67] Směrnice č. 83/648/EHS: *Fifteenth Council Directive of 19 December 1983 on the Harmonization of the Laws of the Member States relating to Turnover Taxes – Deferment of the Introduction of the Common System of Value Added Tax in the Hellenic Republic*. Brussels, European Communities, 1983.
- [68] Směrnice č. 86/247/EHS: *Twenty-first Council Directive of 16 June 1986 on the Harmonization of the Laws of the Member States relating to Turnover Taxes – Deferment of the Introduction of the Common System of Value-added Tax in the Hellenic Republic*. Brussels, European Communities, 1986.
- [69] Směrnice č. 86/560/EHS: *Třináctá směrnice Rady ze dne 17. listopadu 1986 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vracení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným na území Společenství*. Brussels, European Communities, 1986.
- [70] Směrnice č. 90/434/EHS: *Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států*. Brussels, European Communities, 1990.
- [71] Směrnice č. 90/435/EHS: *Směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států*. Brussels, European Communities, 1990.
- [72] Směrnice č. 91/680/EHS: *Council Directive of 16 December 1991 supplementing the Common System of Value Added Tax and amending Directive 77/388/EEC with a View to the Abolition of Fiscal Frontiers*. Brussels, European Communities, 1991.
- [73] Směrnice č. 92/111/EHS: *Council Directive of 14 December 1992 amending Directive 77/388/EEC and introducing Simplification Measures with regard to Value Added Tax*. Brussels, European Communities, 1992.
- [74] Směrnice č. 92/12/EHS: *Směrnice Rady ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani*. Brussels, European Communities, 1992.
- [75] Směrnice č. 92/79/EHS: *Směrnice Rady ze dne 19. října 1992 o sblížování daní z cigaret*. Brussels, European Communities, 1992.

- [76] Směrnice č. 92/80/EHS: *Směrnice Rady ze dne 19. října 1992 o sblížení daní z jiných tabákových výrobků než cigaret.* Brussels, European Communities, 1992.
- [77] Směrnice č. 92/81/EHS: *Council Directive of 19 October 1992 on the Harmonization of the Structures of Excise Duties on Mineral Oils.* Brussels, European Communities, 1992.
- [78] Směrnice č. 92/82/EHS: *Council Directive of 19 October 1992 on the Approximation of the Rates of Excise Duties on Mineral Oils.* Brussels, European Communities, 1992.
- [79] Směrnice č. 92/83/EHS: *Směrnice Rady ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.* Brussels, European Communities, 1992.
- [80] Směrnice č. 92/84/EHS: *Směrnice Rady ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.* Brussels, European Communities, 1992.
- [81] Směrnice č. 96/95/EC: *Council Directive of 20 December 1996 amending, with regard to the Level of the Standard Rate of Value Added Tax, Directive 77/338/EEC on the Common system of Value Added Tax European Union.* Brussels, European Union, 1996.
- [82] Směrnice č. 1999/49/EC: *Směrnice Rady ze dne 25. května 1999, kterou se mění, pokud jde o výši základní sazby, směrnice 77/388/EHS o společném systému daně z přidané hodnoty.* Brussels, European Union, 1999.
- [83] Směrnice č. 2001/41/EC: *Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. června 2001, kterou se po dvacáté první mění směrnice Rady 76/769/EHS o sblížení právních a správních předpisů členských států týkajících se omezení uvádění na trh a používání některých nebezpečných látek a přípravků, s ohledem na látky klasifikované jako karcinogeny, mutageny a látky toxické pro reprodukci.* Brussels, European Union, 2001.
- [84] Směrnice č. 2003/96/ES: *Směrnice Rady ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.* Brussels, European Union, 2003.
- [85] Směrnice č. 2006/112/ES: *Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.* Brussels, European Union, 2006.
- [86] Směrnice č. 2011/64/EU: *Směrnice Rady ze dne 21. června 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků.* Brussels, European Union, 2011.
- [87] Smlouva o Evropské unii (1992): *Smlouva o Evropské unii podepsaná v Maastrichtu dne 7. února 1992 a platná od 1. listopadu 1993.* Brussels, European Union, 1992.
- [88] Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (1957): *Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství podepsaná v Římě dne 25. března 1957 a platná od 1. ledna 1958.* Brussels, European Communities, 1957.
- [89] Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (1951): *Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli podepsaná v Paříži dne 18. dubna 1951 a platná od 23. července 1952.* Luxembourg, European Coal and Steel Community, 1951.
- [90] Úmluva č. 90/436/EHS: *Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises.* Brussels, European Communities, 1990.

Daňová harmonizace – možná cesta z krize?

Lenka Janíčková

ABSTRAKT

Předložený příspěvek se zabývá daňovou harmonizací v Evropské unii v kontextu ekonomické krize. Cílem je vyhodnotit vývoj daní, přičemž největší důraz bude kladen na harmonizační tendence, a to zejména na dva typy nepřímých daní – DPH a spotřební daň – a jeden typ přímé daně – korporátní daň. V rámci příspěvku jsou sumarizována základní východiska harmonizačního procesu a jsou představeny nejvýznamnější právní předpisy, které se dané oblasti dotýkají. Závěr příspěvku ukazuje, že harmonizace těchto daní může být rozdělena do dvou základních skupin. Poměrně úspěšnou je oblast nepřímých daní, kde byla dřívější daň z obrátu nahrazena daní z přidané hodnoty, kromě toho členské země EU dosáhly shody v otázce, které typy spotřebních daní mají být využívány. Na druhé straně je oblast přímých daní značně citlivou otázkou a řada iniciativ ze strany Evropské komise byla zamítnuta v důsledku odlišných národních zájmů. Během ekonomické krize se znovu objevila potřeba obnovit jednání dotýkající se daňové harmonizace, zejména pak ve formě další koordinace vybraných typů daní.

Klíčová slova: Daňová harmonizace; Evropská unie; Daň z přidané hodnoty; Spotřební daň; Korporátní daň.

Tax Harmonization – the Possible Way out of the Crisis?

ABSTRACT

This paper investigates the tax harmonization in the European Union in the context of the Economic Crisis. The aim is to analyze an evolution of taxes with the greatest harmonizing tendencies. Two of them are indirect taxes – VAT and excise tax, and one is direct tax – corporate income tax. In the paper, the main basis of the harmonization process and basic legal standards are summarized. The paper concludes that harmonization of these taxes can be divided into two areas. It is quite successful in the area of indirect taxes, the former turnover taxes were replaced by the value added taxes, and the EU member states have also found agreement about excise duties which should be used. On the other way the area of direct taxes is very sensitive and a lot of initiatives of the Commission were abolished due to different national interests. During the Economic Crisis a new need for tax harmonization has arisen, especially for further coordination of the chosen taxes.

Key words: Tax Harmonization; European Union; Value added tax; Excise Tax; Corporate Tax.

JEL classification: H20, H71, N00, G38, K34.