

CURRENT ISSUES OF TAX HARMONIZATION IN THE EU

JAN KOPŘIVA

Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská

Abstract in original language

Článek se zabývá aktuálním vývojem harmonizace daní v EU. Evropská unie a Evropská měnová unie jsou momentálně ve velké krizi, která ovlivňuje chod EU jako celku. Daňová harmonizace v EU nemá jasně daný cíl (např. na rozdíl od Euro) a to je jedna z příčin jejího nestálého vývoje. Jak z pohledu přímých tak nepřímých daní je nutné učinit kroky k dalšímu vývoji daňové harmonizace v EU nebo tuto myšlenku opustit a vrátit se k daňové konkurenci.

Key words in original language

Daně, harmonizace, EU

Abstract

The article deals with current developments in EU tax harmonization. The European Union and European Monetary Union are currently in a major crisis that affects the functioning of the EU as a whole. Tax harmonization in the EU has clearly defined goal (eg, unlike the Euro) and it is one of the causes of unstable development. Both in terms of direct and indirect taxes is necessary to take steps to further the development of tax harmonization in the EU or the idea to leave and return to tax competition.

Key words

Taxes, harmonization, EU

1. HISTORICKÝ VÝVOJ

Historicky právo vybírat daně patřilo mezi jedny ze základních práv suverénního státu. Daňové systémy jednotlivých členských států EU prošly dlouhým obdobím vývoje. Společně s rozvojem světové ekonomiky a rozvojem světového obchodu došlo i určitému posunu ve věci harmonizace jednotlivých daní či daňových systémů. Nejvíce harmonizovaným daňovým systémem více států je Evropská unie.

Daně a daňová politika byly již od počátku evropské integrace považovány za otázku, kterou každý členský stát řešil samostatně – byly tedy ponechány v pravomoci jednotlivých členských států EU, respektive Evropských společenství (dále jen jako „ES“). Předestřená problematika daní je totiž mimo jiné závislá na hospodářském a politickém vývoji jednotlivých států. Nelze nijak popírat, že ekonomické hledisko je zde zcela zásadní, neboť daně tvoří nezanedbatelnou součást státních rozpočtů. Právě z tohoto důvodu má také každý stát oprávněný zájem na tom, aby co nejvíce z daní zůstalo

na území státu, ve kterém došlo například k prodeji nemovitosti, koupi zboží, poskytnutí služeb či jiný zisk finančních prostředků. Uvedené samozřejmě neznamená, že by tato problematika zůstávala stranou zájmu Evropské unie – ba právě naopak. Nelze v žádném případě říci, že jde o individuální záležitost či že je každý ze států v oblasti úpravy daní zcela izolován.

Daňová politika Evropské unie je však jednou z nejvíce citlivých oblastí dalšího vývoje v Evropské unii. V současné době je harmonizace daní v rámci jednotného trhu stále nedořešena a existuje mnoho variant dalšího vývoje. Po rozšíření Evropské unie na 27 členských států došlo ke zpomalení a ztížení procesu harmonizace daní především z důvodu, že u většiny procedurálních otázek, které se týkají daní, je vyžadován souhlas všech členských států. Jelikož se evropská integrace vyznačuje mimo jiné i vznikem a existencí jednotného trhu, je naprostou nutností vyžadovat od každého členského státu spolupráci v daňové oblasti. Nejednotnost a různorodost právních úprav jak hmotněprávních, tak i procesněprávních (především u daně z přidané hodnoty – dále jen jako „DPH“) by totiž byla příčinou nefunkčnosti společného evropského trhu.

Zároveň by však harmonizace a spolupráce v oblasti daní měla pokračovat vzhledem k vysokému zdanění práce (následně vyvolávající malou ochotu podnikatelů zaměstnávat další pracovníky), s ohledem na nepříznivý demografický vývoj (daně mohou sloužit jako významný stimul ovlivňující ekonomické chování osob), dále např. z důvodu rostoucího vlivu elektronických služeb atd.

2. SOUČASNÝ STAV HARMONIZACE

V současné době jsou v Evropské unii dány pro jednotlivé daně určitá pravidla. Jednoznačně největší harmonizace probíhá v oblasti nepřímých daní tím, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného evropského trhu. Osobní důchodové daně naopak zůstávají prozatím v kompetenci jednotlivých členských států. Daně z příjmů podniků mají v rámci jednotného trhu napomáhat k volnému pohybu kapitálu. Další pozornost je věnována sociální a penzijním systémům, které mají v jednotlivých státech eliminovat diskriminaci obyvatel jednotlivých států a nemají být překážkou svobodného usazování a investování v kterémkoliv z členských států EU. Budeme-li vycházet z přesného významu slova „harmonizace“, je nutné počítat s tím, že není možné mít na mysli naprosto stejné a rovné daně. To vyplývá jednak z nezpochybnitelných rozdílů mezi jednotlivými členskými státy, jednak z jejich kulturních, vývojových a historických odlišností. Tudíž je spíše na místě chápat daňovou harmonizaci jako: „proces“ k dosažení cíle i výsledek tohoto procesu.

Daňová harmonizace je velmi problematická záležitost, které nelze dosáhnout v řádu několika let a u níž je nutno počítat s odlišnými názory v různých členských zemích a také s kompromisy, jež je nutno provádět, aby bylo dosaženo cíle – tedy harmonizace daní v rámci Evropské unie. Jak bylo již nastíněno, nelze počítat s tím, že by

konečným výsledkem byla harmonizace ve smyslu „stejná daň pro všechny ve všech členských státech.“ Snaha o harmonizaci v rámci Evropské unie probíhá jak v oblasti přímých, tak i nepřímých daní. Nutno opakovaně konstatovat, že Evropská unie ani jednotlivé členské státy nemají jednoznačně stanoven cíl (metu), jaké má být v oblasti harmonizace dosaženo.

2.1 HARMONIZACE NEPŘÍMÝCH DANÍ

s postupem evropská integrace, bylo zároveň nutné také vytvořit fungující jednotný evropský trh a tím zajistit související volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. To by ovšem bez harmonizace nepřímých daní nebylo možné, tudíž bylo třeba vybrat vhodný způsob, jak tohoto cíle dosáhnout. Bylo na Evropské komisi, jaký postup v oblasti harmonizace nepřímých daní zvolí, neboť v Evropě existovaly a byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění. V podstatě všechny členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn., že počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Jedinou výjimkou byla Francie, jelikož ta uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce). Navíc každá země aplikovala ještě selektivní daně (např. spotřební daně). Po zvážení všech možností se nakonec Evropská komise rozhodla, že oblast nepřímých daní bude harmonizována. Dále bylo přikročeno k tomu, že stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění byl nahrazen systémem daně z přidané hodnoty.

Podobně se celá již uvedená problematika odvíjí i pro oblast harmonizace spotřebních daní. Je totiž potřeba nezapomínat na to, že i tyto velmi výrazně ovlivňují jednotný trh. Na samém počátku byla jakási „touha a přání“ harmonizovat jak strukturu, tak i daňové sazby jednotlivých typů spotřebních daní – akcízů. Směrnice EU obsahují název akcíz, v naší daňové soustavě je užíván pojem spotřební daň (což není správně, neboť spotřební daň, je všeobecná kategorie – zahrnuje i daně ze spotřeby – tedy i DPH a případně ekologické daně); význam pojmu spotřební daň je v naší daňové soustavě poněkud posunut.

2.2 HARMONIZACE PŘÍMÝCH DANÍ

Nejvíce problémovou oblastí harmonizace daní v Evropské unii jsou přirozeně přímé daně. Přestože harmonizaci přímých daní je věnován samostatný článek Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství, v současnosti probíhá jejich harmonizace spíše prostřednictvím tzv. negativní harmonizace – tedy prostřednictvím judikátů Soudního dvora. Jak již bylo zmíněno, harmonizační proces v této oblasti stagnuje a to z důvodu rozdílnosti účetních systémů jednotlivých členských zemí a dále z důvodu neochoty členských států k další harmonizaci přímých daní, kterou považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky, při možném využívání firemních daní jako nástroje hospodářské politiky každého státu.

Otázka harmonizace přímých daní v zemích Evropské unie je velmi problematická a často politicky neprůchodná.

V Evropské unii byly přijaty pouze čtyři směrnice, které však upravují oblast přímých daní relativně podstatným způsobem. Samotným problémem je zavádění CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base – společný konsolidovaný základ daně) a systému zdanění v domovské zemi. Stále odkládání zavedení systému CCCTB a změny v něm vedou k nižší důvěře v tento systém. Ovšem je pravdou, že pro mnoho podnikatelských skupin působících ve většině států EU je současný systém daně z příjmů právnických osob neudržitelný. Nejprve se počítalo se zavedením v roce 2008, následně v roce 2010. Evropská komise nakonec dne 16. března 2011 zveřejnila dlouho očekávaný návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmů právnických osob. CCTB by v budoucnu mělo umožnit skupinám společností působícím v rámci EU podat jediné konsolidované daňové přiznání za celou skupinu v rámci EU. Jak již bylo zmíněno, konsolidované zisky skupiny by pak byly rozděleny podle určitého vzorce na jednotlivé členy skupiny v jednotlivých členských státech a jednotlivé státy by na takto určené základy daně uplatnily svoje korporátní sazby daně. Nutno ovšem konstatovat, že zavedení těchto nových pravidel do praxe je podmíněno jednomyslným souhlasem všech členských států EU, přičemž implementace těchto pravidel do národních předpisů by pak byla pro jednotlivé členské státy EU povinná. Podle posledního návrhu Evropské komise by uplatnění CCCTB bylo pro jednotlivé skupiny společností v Evropské unii dobrovolné (každá skupina by se mohla rozhodnout, zda CCCTB použije pro výpočet základu daně celé skupiny bez možnosti ponechat mimo vybrané členy skupiny).

Nespornými výhodami systému CCCTB by bylo administrativní zjednodušení a zprůhlednění systému zdanění společností v Evropě spočívající v konsolidaci hospodářských výsledků jednotlivých společností ze skupiny a následné transformaci na společný základ daně. Česká republika má k zavedení konsolidovaného základu daně postoj spíše rezervovaný. Česká republika by musela zavést skupinové zdanění a v takovém případě se oprávněně obává nepříznivých rozpočtových dopadů v důsledku kompenzace zisků a ztrát členů skupiny.

3. AKTUÁLNÍ VÝVOJ

Současný vývoj politické diskuse ukazuje, že další proces integrace v rámci Evropské unie je politicky mimořádně složitou a ne zcela předvídatelně řešitelnou otázkou. To platí pro společnou evropskou politiku obecně, zvláště potom pro tak citlivou oblast, jakou je společná daňová politika. Dovolují si vyslovit názor, že méně je někdy více a že by integrační snahy měly vycházet z objektivních potřeb daňové integrace a neměly by překračovat nezbytnou míru regulace při respektování specifik historického vývoje členských zemí.

Komise vědoma si, jak je obtížné dosáhnout jednomyslnosti v rozhodování, se rozhodla pustit se cestou měkkého přístupu

k harmonizaci práva: pomocí nezávazných právních nástrojů, jako např. Doporučení (čl. 249 Úmluvy EU), Pravidel jednání (politických gentlemen'ských dohod) po bilaterálních nebo multilaterálních poradách, a Komuniké jakožto směrnic o tom, jak sladit národní daňové zákony s názory ESD. Ve svém programovém dokumentu z roku 2001 udělala z nouze ctnost a nahradila harmonizaci za koordinaci.

Koordinace byla nezbytná, ale byla ztížena dvěma překážkami, a to podmínkou jednomyslnosti v daňových otázkách a nedostatkem celkového perspektivního povědomí členských zemí o hospodářských a sociálních dopadech neučinění patřičných rozhodnutí nevědomého podřízení se suverenity tržním tlakům v oblastech, které by měly zůstat výsadou veřejné politiky. Kromě toho, vzhledem k tomu, že transparence daňových pobídek se v členských zemích nezlepšila (ba právě naopak), pohrozila Komise uplatněním pravidel Úmluvy EU na státní podpůrné programy za účelem eliminace nekalé daňové konkurence, což vedlo k vydání tzv. černého seznamu (Primarolo Blacklist) škodlivých národních daňových opatření. Jak už bylo poznamenáno, Komise se v roce 2001 jednoznačně odvrátila od harmonizace směrem ke koordinaci; od tzv. tvrdého zákona k tzv. měkkému zákonu; a ke konzultacím a vzdělávání členských zemí poukazováním na důsledky, jaké rozhodnutí ESD mají pro jejich daňové systémy, která v případě nutnosti následovalo soudní řízení pro nedodržení Úmluvy. Výsledky nejsou ani zdaleka revoluční, přece jen se měkké zákony prokázaly jako přiměřeně úspěšné, i když je nutno přiznat, že nejvíce úspěchů bylo a je zaznamenáno v oblastech daňové legislativy, kde měkký přístup je doprovázen napřáženou velkou holí tvrdého zákona, obzvláště v oblastech omezování škodlivé daňové konkurence. Tam Komise v mnoha případech musela uplatnit své pravomoci plynoucí z Úmluvy a zakázat státní podporu, a v oblastech, kde Komise může navázat na případy řešené u ESD zákazem specifických národních daňových opatření (přeshraničních dividend, přeshraničních penzijních příspěvků, zdanění na výstupu, incentív na výzkum a vývoj a přeshraničních úlev ze ztrát).

S ohledem na stávající stav hospodářské krize, nejistotu ohledně pokračování eura atd. je nasnadě zamyslet se nad dalším fungováním Evropské unie jako celku a mimo jiné i stanovit, jakým způsobem mají být daně dále harmonizovány.

Literature:

- BREJCHA, P.: Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. Praha: CENTURY CZ, 2006.
- JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al.: Finanční a daňové právo. 1. vyd. Plzeň: Aleš Čeněk, 2009.
- KUBÁTOVÁ, K.: Daňová teorie. Praha: ASPI Publishing, 2005.

- LÁCHOVÁ, L.: Daňové systémy v globálním světě. 1. vydání, Praha: ASPI, 2007.
- NERUDOVÁ, D.: Harmonizace přímého zdanění. Daně a právo v praxi, 2005, č. 6.
- NERUDOVÁ, D.: Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2. vydání, Praha: ASPI 2008.
- ŠIROKÝ, J., NERUDOVÁ, D.: Význam judikátů Evropského soudního dvora v procesu koordinace a harmonizace daní v Evropské unii. In Sborník z konference „Firma a konkurenční prostředí 2008.“ Třetí část. Brno, MSD s. r. o. 2008
- ŠIROKÝ, J.: Daně v Evropské Unii. 4. aktualizované vydání. Praha: Linde, 2010. ISBN 978-80-7201-799-7.
- TERRA, B. J. M., WATTEL, P. J.: European tax law. Fifth edition. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn: 2008. ISBN 9789041127419.

Contact – email

kopriva@advokacie-brno.cz