

Mezinárodní zdanění

Prof. Ing. Václav Vybíhal, CSc.



Téma :

Harmonizace daňových systémů zemí EU

- 1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.**
- 2. Harmonizace přímých daní.**
- 3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).**
- 4. Harmonizace selektivních spotřebních daní (akcízů).**

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

Daňová konkurence je projevem daňové politiky státu a v rámci ní konstrukce daňového systému ve směru nastavení základů daně, sazeb daně, daňových slev a úlev a forem jejich administrace tak, aby umožnila prostřednictvím výhodnějšího daňového režimu přilákat do země daňové základy (obraty firem, zisky, dividendy, úroky aj.).

Umožňuje daňovým subjektům transferovat daňové základy do zemí s nižším zdaněním a tak si snižovat daňovou povinnost (v krajním případě se této povinnosti dokonce vyhnout). Konkurence v daňové oblasti však vede k restrikci veřejného sektoru a tedy k poddimenzování funkce státu. Proto je daňová konkurence mezi státy některými autory považována za škodlivou.

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

Daňová konkurence vzniká tam, kde je možné přesunout základ daně do jiné země. Přesouvání daňových základů je mnohem snadnější uvnitř územního (regionálního) seskupení, kde je umožněn volný pohyb osob, kapitálu, zboží a služeb (Evropská unie).

Daňová konkurence není u všech daní stejná (stejně silná). Nejvíce ovlivňuje výnosy z daní z mobilnějších základů, jako jsou:

- příjmy z kapitálového majetku fyzických a právnických osob (úroky, dividendy),
- základ daně z přidané hodnoty,
- základ daně u spotřebních daní,
- zisk (výnosy) právnických osob.

Konkurence se naopak netýká zdanění:

- příjmů ze závislé činnosti;
- majetkových daní.

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

Evropský komisař pro daně a celní unii (Laszló Kovács) klasifikuje daňovou konkurenci takto:

- (1) **pocitivá** – vyplývající z rozdílné úrovně celkového daňového zatížení obyvatelstva, která je výsledkem preferencí voličů, jež přikládají stupni zabezpečovaných veřejných statků, vzdělávacímu systému, infrastruktuře a výkonnosti veřejných institucí;
- (2) **škodlivá** – zaměřená na přetahování zahraničního kapitálu při současné ochraně národního trhu a vytváří tak podmínky pro zvýšení nezaměstnanosti;
- (3) **sporná**, která je na rozhraní škodlivé a pocitivé a která se hlavně týká vložnosti předávání daňových informací a případně i prolomení bankovního tajemství.

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

Daňová konkurence se projevuje i v různé úrovni:

- daňové kvóty v jednotlivých zemích (podíl příjmů veřejných rozpočtů k hrubému domácímu produktu – GDP);
- daňového zatížení práce (poměr mezi souhrnem daně z pracovních příjmů a příspěvků na sociální pojištění k hrubé mzdě);
- efektivní míry zdanění spotřeby (podílu výnosu nepřímých daní na soukromé spotřebě a spotřebě vlády snížené o mzdové výdaje před zdaněním).

Proto dochází ke společnému postupu integrujících se zemí v daňové oblasti. Podle šíře sladění jednotlivých daňových systémů rozlišujeme 3 stupně mezinárodní spolupráce v daňové oblasti, a to:

- daňovou koordinaci;
- daňovou aproximaci;
- daňovou harmonizaci.

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

Daňová koordinace je charakterizována jako vytváření bilaterálních a multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů. V rámci procesu koordinace jsou uzavírány dohody či doporučení s cílem:

- zamezení praní špinavých peněz;
- omezení škodlivé daňové konkurence;
- stanovení minimálního standardu transparentnosti;
- výměna informací v daňové oblasti.

Daňová koordinace probíhá jak v Evropské Unii, tak i v rámci, tak i dalších světových zónách volného obchodu a společného trhu, je široce využívána ve státech OECD, MMF a ostatních uskupeních. Příkladem daňové koordinace jsou např. smlouvy o zamezení mezinárodního dvojího zdanění.

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

Daňová aproximace vyjadřuje zpravidla směr daňové spolupráce, tj. přiblížení se daňových systémů k sobě navzájem, někdy je považována tato aproximace za nižší stupeň harmonizace daní.

Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace daní se může týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy (inkasa daně, povinnosti plátce, správy daní, daňové kontroly).

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

Daňová harmonizace probíhá ve třech stupních:

- (1) určení daně, která má být harmonizována;
- (2) harmonizace základu daně;
- (3) harmonizace sazby daně.

V odborné literatuře se rozlišuje daňová harmonizace jako:

- transpozice;
- implementace;
- komunitarizace.

1. Explikace pojmů daňová konkurence, koordinace, aproximace a harmonizace.

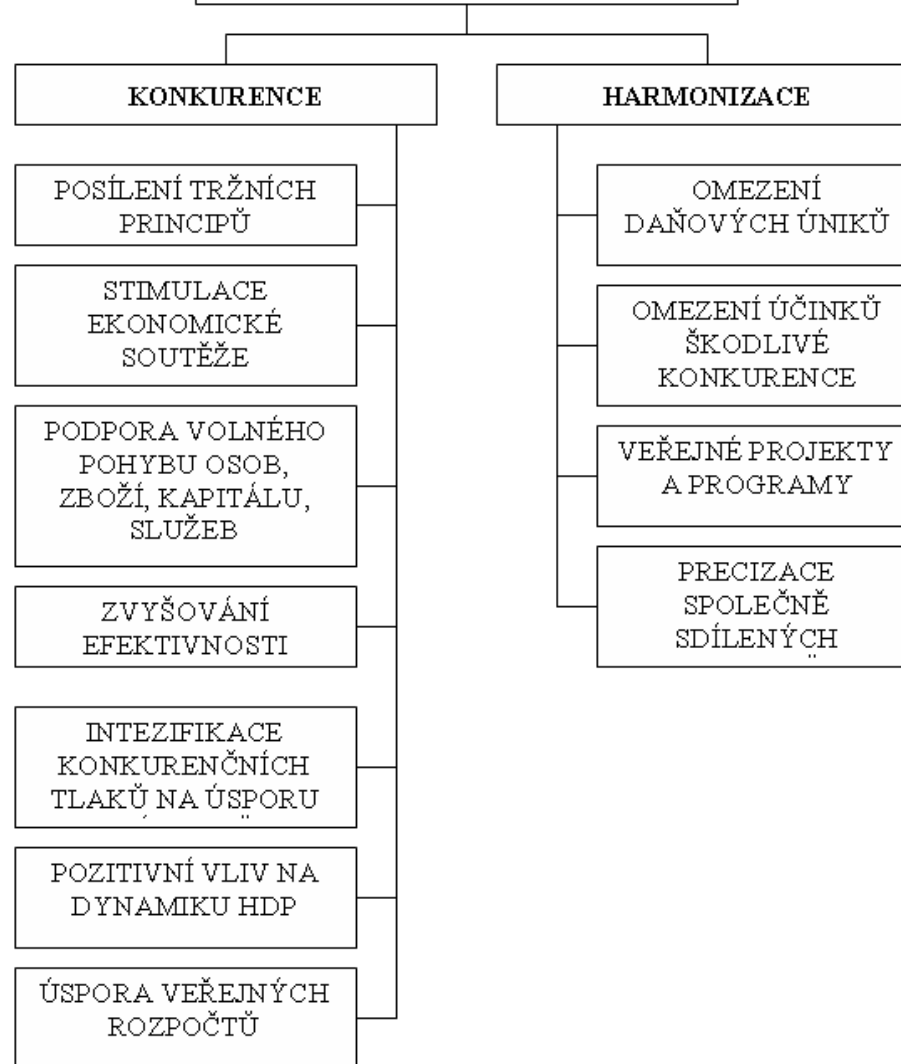
Transpozice znamená formální zapracování obsahu záměru normy ES do národního legislativního předpisu (ale bez praktického účinku);

Implementace znamená nejen formální zapracování obsahu záměru normy ES do národního (vnitrostátního) legislativního předpisu, ale rovněž jeho národní aplikace včetně vymáhání jeho účinnosti.

Komunitarizace vnitrostátního práva znamená přímou náhradu národního legislativního předpisu právní normou ES.

Daňová harmonizace nemůže být absolutní, v tržně orientované ekonomice musí mít své hranice (limity), neboť by mohla vést až k neefektivnosti celého systému. Potenciální přínosy daňové harmonizace, ale i daňové konkurence lze znázornit takto:

**DAŇOVÁ KONKURENCE
versus
DAŇOVÁ HARMONIZACE**



2. Harmonizace přímých daní.

Harmonizace přímých daní v rámci EU prozatím probíhá v úrovni administrace (poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění, boj proti daňovým rájům), kde existuje poměrně významná shoda a sladění.

Harmonizace základů daně a sazeb daně není realizována, harmonizační proces stagnuje. Probíhá pouze tzv. **negativní harmonizace** prostřednictvím judikátů Soudního dvora.

2. Harmonizace přímých daní.

Příčiny lze spatřovat především v:

- **neochotě členských států k další harmonizaci**, kterou považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky při možném využívání především firemních daní jako nástroje hospodářské politiky;
- **rozdílných účetních systémech** členských zemí spočívajících především v existenci daňového účetnictví (Německo, Rakousko) a nedaňového účetnictví (ČR, Francie), kdy se účetní výsledek hospodaření transformuje soustavou operací na základ daně.

2. Harmonizace přímých daní.

I přes tyto skutečnosti je patrná určitá geneze harmonizačních snah v oblasti přímých daní (přesněji v oblasti daní z příjmů). Patří k nim:

- **pravidlo tržního odstupu (ALS – Arm's length Standard – 1963)**, pomocí něhož se stanovují **transferové ceny** v transakcích mezi spojeným osobami (firmami) na základě cen uplatňovaných při podobných transakcích mezi nezávislými subjekty;
- **směrnice 77/799/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní** (17. 12. 1977, novelizovaná směrnicí 2004/56/EC), která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních a jejímž cílem je omezovat mezinárodní daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem, identifikovat přesuny zisků ve skupinách nadnárodních podniků, směrnice rovněž poskytuje možnost přítomnosti pracovníků správce daně členského státu na území jiného členského státu;

2. Harmonizace přímých daní.

- **směrnice 90/434/EEC (The Merge Directive = Směrnice o fúzích)** novelizovaná směrnicí 2005/19/EC;
- **směrnice 90/435/EEC (The Parent- Subsidiary Directive = Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností)** novelizovaná směrnicí 2003/123/EC;
- **směrnice 2003/48/EC (The Savings Directive = Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru);**
- **směrnice 2003/49/EC (The Interest and Royalties Directive = Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků).**

2. Harmonizace přímých daní.

- **Arbitrážní konvence 90/436/EEC (Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises)**, která stanovuje principy a metody, jak zabránit dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě rozdílného chápání transferových cen v různých členských státech;
- **doporučení používat DIČ** jako jednotné označení daňových subjektů;
- **doporučení používat pravidlo CFC** (Controlled Foreign Corporation Regime) – povinnost domácím daňovému rezidentovi zahrnout příjem plynoucí mu ze zadržovaných zisků zahraničních korporací podle pravidel jeho země bez odkladu daňové povinnosti;
- **doporučení používat pravidlo FIF** (Foreign Investment Fund) – povinnost týkající se daňového rezidenta, kterému plyne ze zahraničí portfóliový úrok.

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

Problematika harmonizace nepřímých daní (daně z přidané hodnoty a selektivních nepřímých daní) je předmětem intenzivních jednání členských států EU a je nezbytná pro zajištění fungování společného trhu založeného na volném pohybu osob, kapitálu, zboží a služeb.

Od 1. 1. 1987 (původní termín 1. 1. 1970 – viz směrnice) všechny státy EU povinně uplatňují DPH. K harmonizaci daně z přidané hodnoty existují tyto směrnice:

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

- Směrnice 67/227/EEC k harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu;
- Směrnice č. 67/228/EEC, o dani z přidané hodnoty;
- Směrnice 69/463/EEC o prodloužení termínu pro zavedení DPH (Belgie);
- Směrnice 71/401/EEC o prodloužení termínu pro zavedení DPH (Itálie);
- Směrnice 72/250/EEC o prodloužení termínu pro zavedení DPH (Itálie);
- Směrnice 77/388/EEC , o prohloubení harmonizace národních úprav DPH;
- Směrnice 79/1070/EEC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti daně z přidané hodnoty;
- Směrnice 86/560/EEC o vrácení daně osobám mimo území EU;

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

- Směrnice 84/386/EEC, která ošetřuje místo zdanitelného plnění u pronájmu movitých věcí;
- Směrnice 91/680/EEC o zrušení daňové hranice uvnitř EU;
- Směrnice 92/77/EEC o minimálních sazbách DPH
- Směrnice 2006/112/EC o společném systému DPH.

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

Směrnice 2006/112/EC je zásadním dokumentem k harmonizaci DPH v EU. Především:

- zavádí společný systém DPH v rámci EU, který je založen na zásadě, že se na zboží a služby uplatňuje daň v přesném poměru k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, ve kterém je daň uplatněna;
- vymezuje, jaká plnění jsou předmětem DPH;
- vymezuje pojmy osoba povinná k dani, ekonomická činnost, zdanitelné plnění, místo zdanitelného plnění, vznik daňové povinnosti a základ daně;

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

- základní sazba daně nesmí být nižší než 15 %;
- členské státy mohou uplatňovat 1 nebo 2 snížené sazby daně, a to pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v příloze III;
- snížené sazby nesmějí být nižší než 5 %;
- plnění, která mohou členské státy osvobodit od daně nárok na odpočet vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně;
- vymezuje povinnosti osob povinných k dani;
- povoluje odchylky (např. přechodně pro jednotlivé země).

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

Pro usnadnění intrakomunitárního obchodu a kontroly byly v rámci EU povinně zavedeny:

- daňové identifikační číslo;
- datový systém VIES;
- kontrolní systém Intrastat.

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

Národní kódy DIČ jsou následující:

Stát	Kód	Stát	Kód	Stát	Kód
Belgie	BE	Kypr	CY	Portugalsko	PT
Bulharsko	BG	Litva	LT	Rakousko	AT
Česká republika	CZ	Lotyšsko	LV	Rumunsko	RO
Dánsko	DK	Lucembursko	LU	Řecko	EL
Estonsko	EE	Maďarsko	HU	Slovensko	SK
Finsko	FI	Malta	MT	Slovinsko	SI
Francie	FR	Německo	DE	Španělsko	ES
Irsko	IE	Nizozemí	NL	Švédsko	SE
Itálie	IT	Polsko	PL	Velká Británie	UK

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

Prostřednictvím datového systému VIES (internet) lze ověřit správnost údajů o registraci subjektu k dani z přidané hodnoty, tj. zda existuje v dané zemi konkrétní DIČ.

Kontrolní systém Intrastat byl zaveden především z důvodu, že pohyb zboží přes státní hranice členských zemí není kontrolován celními orgány. Systém je založen na vyplňování měsíčních statistických hlášení zachycujících pohyb zboží, příjem a odeslání intrakomunitárních plnění. Principy Intrastatu jsou následující:

3. Harmonizace daně z přidané hodnoty (DPH).

- odběratel i dodavatel zboží podávají hlášení nezávisle na sobě, každý z nich nese samostatně odpovědnost za správné vyplnění Intrastatu;
- ve všech zemích se vykazuje v hlášeních stejná struktura dat;
- v hlášeních se nerozlišují jednotlivé zásilky chronologicky, ale jen druhově;
- při hlášení se nevychází z okamžiku fakturace, ale z okamžiku skutečného příjmu, resp. odeslání komodity;
- hlášení se týká pouze zboží, nikoliv služeb.

Stát	z_{S_d}	s_{S_d}
Belgie	21	6; 12
Bulharsko	20	7
Česká republika	19	9
Dánsko	25	
Estonsko	18	5
Finsko	2	8; 17
Francie	19,6	5,5; 2,1
Irsko	21	13,5; 4,8
Itálie	20	4; 10
Kypr	15	5; 8
Litva	18	5; 9
Lotyšsko	18	5
Lucembursko	15	3; 6; 12
Maďarsko	20	5
Malta	18	5
Německo	19	7
Nizozemí	19	6
Polsko	22	7
Portugalsko	21	5; 12
Rakousko	20	10
Rumunsko	19	9
Řecko	19	4,5; 9
Slovensko	19	
Slovinsko	20	8,5
Španělsko	16	4; 7
Švédsko	25	6; 12
Velká Británie	17,5	5

4. Harmonizace selektivních spotřebních daní (akcízů)

V Evropské unii je zaměřeno úsilí na sjednocení zdaňování akcízů ve všech členských státech, neboť rozdílná daňová zátěž by vedla k narušení hospodářské soutěže. V rámci systémů akcízů byla stanovena povinnost členských států zdaňovat:

- minerální oleje;
- tabák;
- lihoviny;
- pivo;
- víno,

přičemž veškeré další akcízy by měly být zrušeny.

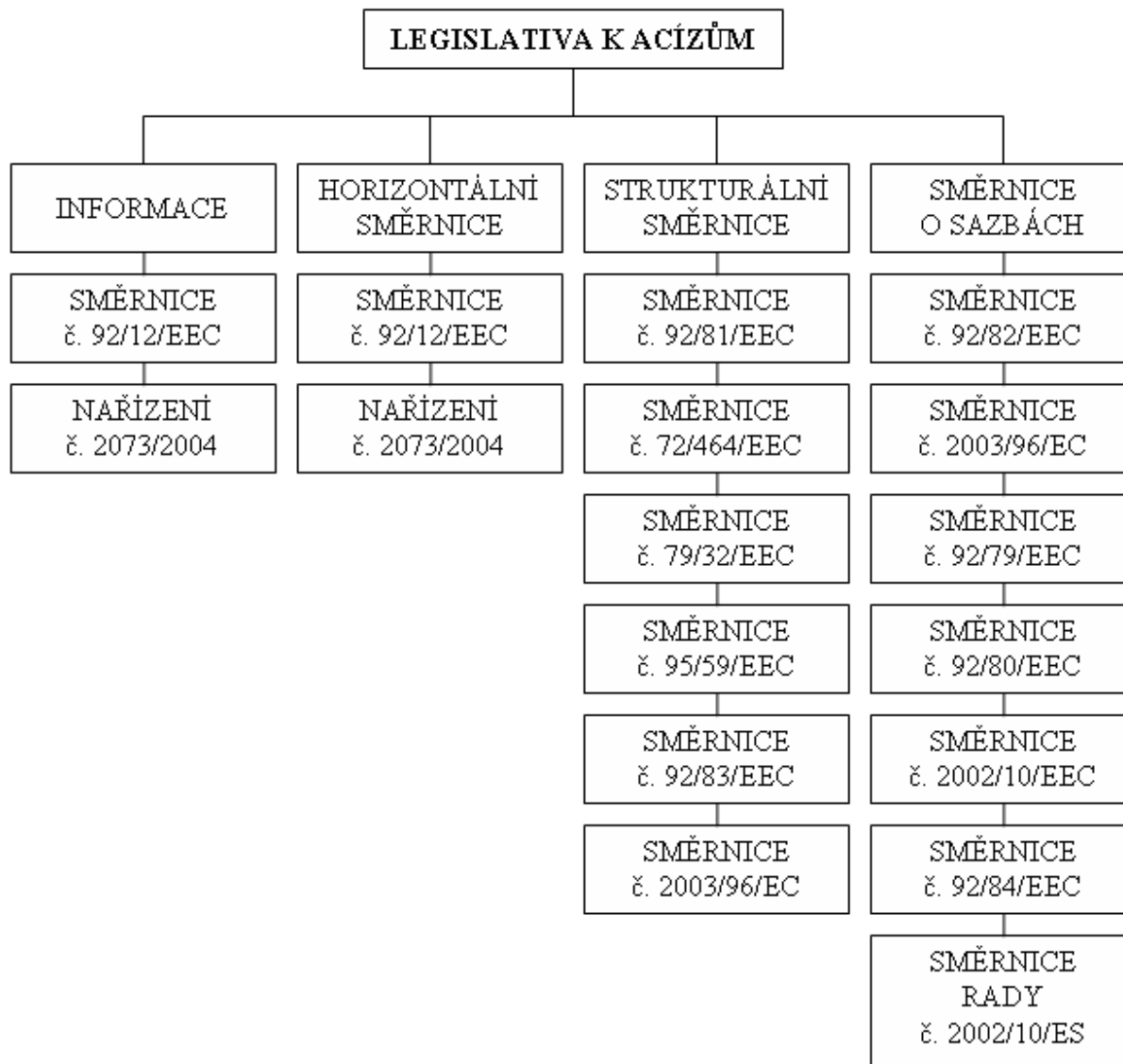
V oblasti akcízů byl zvolen princip země určení (zdaňování v zemi spotřeby).

4. Harmonizace selektivních spotřebních daní (akcízů)

Rozhodujícím dokumentem pro harmonizaci akcízů je Směrnice 92/12/EEC, která stanovuje především:

- obecný režim pro výběr daně;
- výrobu, zpracování, držení a přepravu akcízovaných výrobků;
- zavedení autorizovaných daňových skladů;
- zavedení Jednotného celního sazebníku.
- Jednotné vymezení pojmu výrobek podléhající akcízu;
- sjednocení vzniku daňové povinnosti;
- možnost provádění kontrol ve výrobních a skladovacích jednotkách zboží podléhající akcízům;
- stanovení jednotného úředního nebo obchodního průvodního dokladu umožňujícího snadnou identifikaci zásilky obsahující akcízované zboží;
- zřízení Výboru pro spotřební daně.

Základní soubor předpisů k akcízům je následující:



4. Harmonizace selektivních spotřebních daní (akcízů)

Směrnice Rady 2003/96/ES o zdanění energetických produktů a elektřiny stanovuje minimální sazby energetických produktů a elektrické energie.

Směrnice Rady 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů stanoví minimální sazby daně z alkoholu takto:

- 550 EUR/hl čistého alkoholu;
- 45 EUR/hl čistého alkoholu z meziproduktů;
- 0 EUR/hl z tichého a šumivého vína;
- 0,748 EUR/hl stupeň Plato nebo
- 1,87 EUR/hl/stupeň alkoholu hotového výrobku.

4. Harmonizace selektivních spotřebních daní (akcízů)

Směrnice Rady 2002/10/ES o struktuře a sazbách spotřebních daní z tabákových výrobků stanovuje:

- 64 EUR/1000 ks cigaret a min. 57 % z maloobchodní ceny;
- 32 EUR/kg jemně řezaného tabáku k ručnímu balení nebo min. 36 % C_m ;
- 11 EUR/1000 ks nebo kg u doutníků a doutníčků nebo 5 % C_m ;
- 20 EUR/kg nebo 20 % C_m .