

DANUŠE NERUDOVÁ

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

Čtvrté,
aktualizované
a doplněné
vydání



Wolters Kluwer

HARMONIZACE DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ
ZEMÍ EVROPSKÉ UNIE

DANUŠE NERUDOVÁ

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie

4., aktualizované a doplněné vydání



Wolters Kluwer

Vzor citace: NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*.
4. vydání, Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2014, 336 s.

KATALOGIZACE V KNIZE – NÁRODNÍ KNIHOVNA ČR

Nerudová, Danuše

Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie / Danuše Nerudová. – 4., aktualiz. a dopl. vyd. – Praha : Wolters Kluwer, 2014. – (Daňová řada)

Anglické resumé

ISBN 978-80-7478-626-6 (brož.)

336.22:340.137 * 336.227.1 * 336.225 * 336.221.4 * (4)

– daňová harmonizace – země Evropské unie

– dvojí zdanění – země Evropské unie

– správa daní – země Evropské unie

– daňové systémy – země Evropské unie

336.1/.5 – Veřejné finance [4]

Lektorovali: prof. Ing. Věra Kubátová, CSc.
prof. Ing. Jan Široký, CSc.

© doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D., 2014

ISBN: 978-80-7478-626-6 (brož.)

ISBN: 978-80-7478-627-3 (pdf)

ISBN: 978-80-7478-628-0 (mobi)

OBSAH

Zkratky	13
Úvod	15
1 Vymezení pojmů	17
1.1 Daňová harmonizace	17
1.2 Daňová koordinace	21
2 Prameny evropského daňového práva	22
2.1 Vývoj evropské integrace	22
2.2 Lisabonská smlouva	23
2.3 Orgány Evropské unie	24
2.4 Právní akty	25
3 Daňová harmonizace a konkurence	27
3.1 Škodlivá daňová soutěž	31
3.2 Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků (BEPS)	36
4 Vývoj harmonizačního procesu	38
4.1 Harmonizace nepřímých daní	41
4.2 Harmonizační proces daně z přidané hodnoty	45
4.2.1 Strukturální harmonizace	45
4.2.2 Harmonizace sazeb	53
4.3 Harmonizační proces akcízů	60
4.3.1 Energetické produkty a elektrická energie	62
4.3.2 Alkohol a alkoholické nápoje	68
4.3.3 Tabák a tabákové výrobky	71

4.4 Možnosti jednotného zdanění finančního sektoru	
v Evropské unii	75
4.4.1 Daň z finančních transakcí	76
4.4.2 Daň z finančních aktivit	78
4.4.3 Původní návrh směrnice na zavedení daně z finančních transakcí	81
4.4.4 Nový návrh směrnice na zavedení daně z finančních transakcí	82
4.5 Harmonizace přímého zdanění	83
4.5.1 Společný konsolidovaný korporátní základ daně	92
4.5.1.1 Základní pravidla	93
4.5.1.2 Definice společností	95
4.5.1.3 Definice dlouhodobých aktiv	97
4.5.1.4 Definice základu daně	95
4.5.1.5 Oceňování	98
4.5.1.6 Odpisování dlouhodobého majetku	99
4.5.1.7 Kompenzace ztrát	102
4.5.1.8 Skupiny pro konsolidaci	102
4.5.1.9 Metody konsolidace	112
4.5.1.10 Rozdělování konsolidovaného základu daně	112
4.5.1.11 Správa daně	115
4.5.2 Legislativa v oblasti přímých daní	116
4.5.2.1 Směrnice o fúzích	117
4.5.2.2 Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech	119
4.5.2.3 Arbitrážní konvence	122
4.5.2.4 Daňový balíček	122
4.5.2.5 Směrnice o zdaňování úspor	123
4.5.2.6 FATCA	125
4.5.2.7 Směrnice o úrokových platbách a licenčních poplatcích	127
4.5.3 Role judikatury Soudního dvora Evropské unie v procesu harmonizace přímých daní	129
4.5.3.1 Případ Schumacker č. C-279/93	131
4.5.3.2 Případ Vestergaard č. C-55/98	131
4.5.3.3 Případ Gerritse č. C-234/01	132
4.5.3.4 Případ Saint-Gobain č. C-307/97	133
4.5.3.5 Případ Lankhorst-Hohorst GmbH č. C-324/00	134
4.5.3.6 Případ Marks & Spencer plc. č. C-446/03	135
4.5.3.7 Případ D č. C-376/03	136
4.5.3.8 Případ Denkavit C-170/05	137

4.5.3.9	Případ Harribo a Salinen C-436/08 a C-437/08	138
4.5.3.10	Případ Jiří Sabou C-276/12	138
4.5.4	Evropská společnost	140
4.5.4.1	Charakteristika evropské společnosti	141
4.5.4.2	Daňové aspekty evropské společnosti	146
4.5.4.3	Role evropské společnosti v harmonizačním procesu	151
4.5.5	Evropská družstevní společnost	151
4.5.5.1	Charakteristika evropské družstevní společnosti	152
4.5.5.2	Daňové aspekty evropské družstevní společnosti	156
4.5.5.3	Role evropské družstevní společnosti v harmonizačním procesu	157
4.5.6	Evropská společnost s ručením omezeným jako alternativa pro malé a střední podniky	157
4.6	Daňová správa v Evropské unii	159
4.6.1	Spolupráce v oblasti správy daně z přidané hodnoty	163
4.6.2	Spolupráce v oblasti správy spotřebních daní	168
4.6.3	Spolupráce v oblasti přímého zdanění	170
4.6.4	Spolupráce v oblasti vymáhání pohledávek	171
4.7	Konvence k zamezení dvojího zdanění v Evropské unii	172
4.7.1	Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění	175
4.7.1.1	Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	176
4.7.1.2	Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	178
4.7.2	Model OECD 178	
4.7.2.1	Struktura modelu OECD	179
4.7.3	Model OSN	183
4.7.3.1	Struktura modelu OSN	184
4.7.4	Model USA	186
4.7.5	Model OECD a OSN ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených ČR	186
4.7.6	Historie a současnost smluv o zamezení dvojího zdanění a území ČR	213
5	Daňové soustavy členských zemí Evropské unie	218
5.1	Belgie	218
5.1.1	Daň z příjmů fyzických osob	218
5.1.2	Příspěvky na sociální zabezpečení	221
5.1.3	Daň z příjmů právnických osob	222
5.1.4	Daň z přidané hodnoty	223

5.2 Bulharsko	223
5.2.1 Daň z příjmů fyzických osob	223
5.2.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	224
5.2.3 Daň z příjmů právnických osob	225
5.2.4 Daň z přidané hodnoty	226
5.3 Dánsko	226
5.3.1 Daň z příjmů fyzických osob	226
5.3.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	228
5.3.3 Daň z příjmů právnických osob	228
5.3.4 Daň z přidané hodnoty	229
5.4 Estonsko	229
5.4.1 Daň z příjmů fyzických osob	229
5.4.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	230
5.4.3 Daň z příjmů právnických osob	231
5.4.4 Daň z přidané hodnoty	231
5.5 Finsko	232
5.5.1 Daň z příjmů fyzických osob	232
5.5.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	233
5.5.3 Daň z příjmů právnických osob	234
5.5.4 Daň z přidané hodnoty	234
5.6 Francie	235
5.6.1 Daň z příjmů fyzických osob	235
5.6.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	238
5.6.3 Daň z příjmů právnických osob	239
5.6.4 Daň z přidané hodnoty	240
5.7 Chorvatsko	240
5.7.1 Daň z příjmů fyzických osob	240
5.7.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	242
5.7.3 Daň z příjmů právnických osob	242
5.7.4 Daň z přidané hodnoty	242
5.8 Irsko	243
5.8.1 Daň z příjmů fyzických osob	243
5.8.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	245
5.8.3 Daň z příjmu právnických osob	246
5.8.4 Daň z přidané hodnoty	247
5.9 Itálie	248
5.9.1 Daň z příjmů fyzických osob	248
5.9.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	250
5.9.3 Daň z příjmů právnických osob	250
5.9.4 Daň z přidané hodnoty	251

5.10 Kypr	251
5.10.1 Daň z příjmů fyzických osob	251
5.10.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	253
5.10.3 Daň z příjmů právnických osob	253
5.10.4 Daň z přidané hodnoty	254
5.11 Litva	254
5.11.1 Daň z příjmů fyzických osob	254
5.11.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	256
5.11.3 Daň z příjmů právnických osob	256
5.11.4 Daň z přidané hodnoty	257
5.12 Lotyšsko	258
5.12.1 Daň z příjmů fyzických osob	258
5.12.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	259
5.12.3 Daň z příjmů právnických osob	259
5.12.4 Daň z přidané hodnoty	261
5.13 Lucembursko	261
5.13.1 Daň z příjmů fyzických osob	261
5.13.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	264
5.13.3 Daň z příjmů právnických osob	264
5.13.4 Daň z přidané hodnoty	265
5.14 Maďarsko	266
5.14.1 Daň z příjmů fyzických osob	266
5.14.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	268
5.14.3 Daň z příjmů právnických osob	268
5.14.4 Daň z přidané hodnoty	269
5.15 Malta	270
5.15.1 Daň z příjmů fyzických osob	270
5.15.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	272
5.15.3 Daň z příjmů právnických osob	272
5.15.4 Daň z přidané hodnoty	273
5.16 Německo	273
5.16.1 Daň z příjmů fyzických osob	273
5.16.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	276
5.16.3 Daň z příjmů právnických osob	276
5.16.4 Daň z přidané hodnoty	277
5.17 Nizozemí	277
5.17.1 Daň z příjmů fyzických osob	277
5.17.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	280
5.17.3 Daň z příjmů právnických osob	280
5.17.4 Daň z přidané hodnoty	281

5.18 Polsko	282
5.18.1 Daň z příjmů fyzických osob	282
5.18.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	284
5.18.3 Daň z příjmů právnických osob	284
5.18.4 Daň z přidané hodnoty	285
5.19 Portugalsko	285
5.19.1 Daň z příjmů fyzických osob	285
5.19.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	288
5.19.3 Daň z příjmů právnických osob	288
5.19.4 Daň z přidané hodnoty	289
5.20 Rakousko	289
5.20.1 Daň z příjmů fyzických osob	289
5.20.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	292
5.20.3 Daň z příjmů právnických osob	293
5.20.4 Daň z přidané hodnoty	294
5.21 Rumunsko	295
5.21.1 Daň z příjmů fyzických osob	295
5.21.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	296
5.21.3 Daň z příjmů právnických osob	297
5.21.4 Daň z přidané hodnoty	297
5.22 Řecko	298
5.22.1 Daň z příjmů fyzických osob	298
5.22.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	299
5.22.3 Daň z příjmů právnických osob	300
5.22.4 Daň z přidané hodnoty	300
5.23 Slovensko	300
5.23.1 Daň z příjmů fyzických osob	300
5.23.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	303
5.23.3 Daň z příjmů právnických osob	303
5.23.4 Daň z přidané hodnoty	304
5.24 Slovinsko	304
5.24.1 Daň z příjmů fyzických osob	304
5.24.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	306
5.24.3 Daň z příjmů právnických osob	307
5.24.4 Daň z přidané hodnoty	307
5.25 Španělsko	308
5.25.1 Daň z příjmů fyzických osob	308
5.25.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	310
5.25.3 Daň z příjmů právnických osob	311
5.25.4 Daň z přidané hodnoty	312

5.26 Švédsko	312
5.26.1 Daň z příjmů fyzických osob	312
5.26.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	314
5.26.3 Daň z příjmů právnických osob	315
5.26.4 Daň z přidané hodnoty	316
5.27 Spojené království	316
5.27.1 Daň z příjmů fyzických osob	316
5.27.2 Příspěvky na sociální zabezpečení	318
5.27.3 Daň z příjmů právnických osob	319
5.27.4 Daň z přidané hodnoty	320
Abstract	321
Použitá literatura	323
Věcný rejstřík	329

POUŽITÉ ZKRATKY

BGN	– bulharský lev
BEPS	– Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků
CCCTB	– společný konsolidovaný základ daně
CYP	– kyperská libra
ČR	– Česká republika
ČSSR	– Československá socialistická republika
DEM	– německá marka
DKK	– dánská koruna
DPH	– daň z přidané hodnoty
ECOFIN	– Rada ministrů financí a hospodářství (The Economic and Financial Affairs Council)
EHS	– Evropské hospodářské společenství
ES, Společenství	– Evropská společenství
EU, Unie	– Evropská unie
EP	– Evropský parlament
ESUO	– Evropské společenství uhlí a oceli
EUR	– euro
EUROATOM	– Evropské společenství pro atomovou energii
FATCA	– Foreign Account Tax Compliance Act
FFI	– Foreign Financial Institution
GATT	– General Agreement on Tariffs and Trade (Všeobecná dohoda o clech a obchodu)
HDP	– hrubý domácí produkt
HUF	– maďarský forint
IRS	– Internal Revenue Service
Komise	– Evropská komise
LTL	– litevský litas

LVL	– lotyšský lit
Modelová smlouva OECD	– Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění z příjmů a majetku
např.	– například
nařízení č. 1453/2003	– nařízení Rady č. 1453/2003, o statutu Evropské družstevní společnosti
NDR	– Německá demokratická republika
OECD	– Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OEEC	– Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (později OECD)
OJ	– Official Journal of the European Union (úřední věstník EU)
OSN	– Organizace spojených národů
popř.	– popřípadě
Rada	– Rada Evropské unie
RVHP	– Rada vzájemné hospodářské pomoci
s.	– strana
SCE	– evropská družstevní společnost (Societas Cooperativa Europaea)
SE	– evropská společnost (Societas Europaea)
SEK	– švédská koruna
SEU	– Smlouva o Evropské unii
SFEU	– Smlouva o fungování Evropské unie
SME	– malé a střední podniky, společnosti
SSSR	– Svaz sovětských socialistických republik
SP	– stálá provozovna
zákon o DPH	– zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
zákon o spotřebních daních	– zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Úvod

Publikace „Harmonizace daňových systémů zemí EU“, čtvrté vydání, přináší čtenáři komplexní výklad problematiky daňové harmonizace, která je po vstupu České republiky do Evropské unie velmi aktuální i pro české daňové subjekty, neboť její výsledky se promítají i do české daňové legislativy. Cílem této knihy je poskytnout čtenáři ucelený pohled na harmonizační proces a jeho jednotlivé fáze včetně analýzy harmonizačních opatření – směrnic. Popis současného stavu je podán na pozadí historického přehledu jednotlivých, ne vždy úspěšných, snah a pokusů o daňovou harmonizaci a nastíněny jsou i možné varianty budoucího vývoje. Snahou je vedle nezbytnosti harmonizace také naznačit její úskalí a složitost vyplývající z difference daňových systémů členských zemí.

Kniha je proto rozdělena do pěti částí – první se věnuje základnímu vymezení pojmů, druhá pak pramenům evropského daňového práva. Třetí část se zabývá problematikou daňové harmonizace a konkurence a nově v kontextu aktuálního globálního boje daňových správ s daňovými úniky věnuje pozornost i problematice BEPS¹. Čtvrtá část knihy přináší popis harmonizačního procesu v oblasti přímého a nepřímého zdanění. Jednotlivé kapitoly jsou věnovány historickému vývoji, legislativě, vzrůstajícímu vlivu judikatury Soudního dvora Evropské unie v procesu harmonizace, dále novým „jednotným formám“ podnikání v Evropské unii – evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. V reakci na světovou ekonomickou a finanční krizi a její dopady do daňové politiky Evropské unie je zařazena kapitola mapující nejnovější vývoj v oblasti možnosti jednotného zdaňování finančního sektoru v Evropské unii a dále taktéž kapitola pojednávající o novém nástroji pro výměnu informací – FATCA. Velká pozornost je věnována návrhu textu směrnice o společném konsolidovanému základu daně (CCCTB), v jehož rámci jsou podrobně rozebírány definice a odpisování dlouhodobého majetku, metody konstrukce základu daně, možnosti kompenzace ztrát a v neposlední řadě mechanismus alokace základu daně mezi jednotlivé členské státy. Nově jsou taktéž diskutována úskalí a nejasnosti vyplývající z mnohdy nejednoznačných ustanovení návrhu směrnice.

¹ Akční plán k erozi základů daně a převodu zisků.

Pátá část publikace představuje problematiku smluv o zamezení dvojího zdanění. Kniha se věnuje problematice jednotného „evropského modelu“ smluv o zamezení dvojího zdanění mezi členskými státy EU a explikaci multilaterálních a bilaterálních smluv o zamezení dvojího zdanění. Kapitola se rovněž zabývá na českém knižním trhu ojedinělou analýzou smluv o zamezení dvojího zdanění, uzavřených Českou republikou, a jejími odchylkami od Modelové smluvy OECD. Součástí kapitoly je i podrobný přehled historického vývoje smluv o zamezení dvojího zdanění na území České republiky.

Poslední část knihy pak provází čtenáře daňovými systémy všech ostatních členských států, nově včetně Chorvatska. Představovány jsou jednotlivé systémy zdaňování příjmů právnických i fyzických osob včetně systémů sociálního zabezpečení. Zmíněn je i systém daně z přidané hodnoty se zdůrazněním zejména registračních prahů k DPH.

Práním autorky je, aby tato kniha přispěla čtenáři ke snadnější orientaci v problematice daňové harmonizace a globálních trendů v oblasti daňové koordinace a daňové politiky, aby přispěla k hlubšímu pochopení jejich kořenů, budoucích trendů a zejména, aby umožnila čtenáři vytvořit si vlastní názor na to, zda je daňová harmonizace pro hladké fungování jednotného evropského trhu skutečně potřeba.

Ačkoliv se Evropské komisi v oblasti nepřímého zdanění podařilo dosáhnout vysokého stupně daňové harmonizace, vyšší harmonizace či koordinace v oblasti přímého zdanění stále představuje výzvu. Na základě zkušeností s přijímáním směrnic v daňové oblasti a především na základě zkušeností s pravidlem jednotnosti členské státy napjatě očekávají, zda snaha o harmonizaci zdanění finančního sektoru prostřednictvím posílené spolupráce bude úspěšná. Výsledek této snahy bude mít zcela jistě zásadní vliv na budoucí mapu daňové harmonizace v Evropské unii.

Čtvrté, aktualizované a doplněné vydání publikace je součástí výsledků výzkumu v rámci projektu GA ČR č. 13-21683S „Kvantifikace dopadů zavedení společného konsolidovaného korporátního základu daně na příjmovou stránku rozpočtu České republiky“.

Brno, červenec 2014

autorka

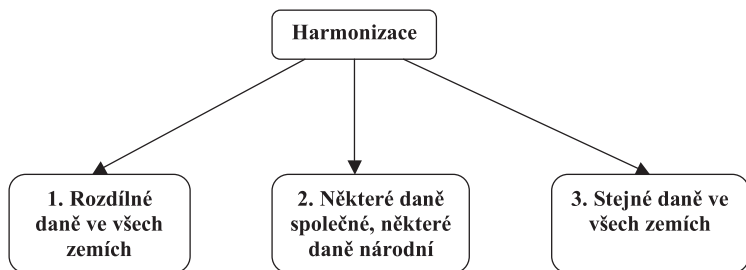
Vymezení pojmů

1.1 Daňová harmonizace

Daňová harmonizace představuje **proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel**. V rámci harmonizačního procesu lze identifikovat tři základní fáze² (harmonizační proces nemusí nutně projít všemi třemi fázemi – může např. skončit pouze harmonizací základů daně a daňové sazby mohou zůstat rozdílné):

- výběr daně, kterou je nutno harmonizovat,
- harmonizace daňového základu (harmonizace metodiky konstrukce),
- harmonizace daňové sazby.

Vezmeme-li ve spojení s daňovou harmonizací v úvahu nejrůznější souvislosti jako aplikované daně, daňové základy, daňové sazby a způsob daňové administrativy, můžeme daňovou harmonizaci rozlišit na několik úrovní³:



Úroveň daňové harmonizace, kdy všechny země aplikují rozdílné daně, můžeme dále následovně rozdělit na situace, kdy:

- **harmonizace neexistuje** – tzn. neexistují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a neexistuje ani spolupráce na administrativní úrovni,

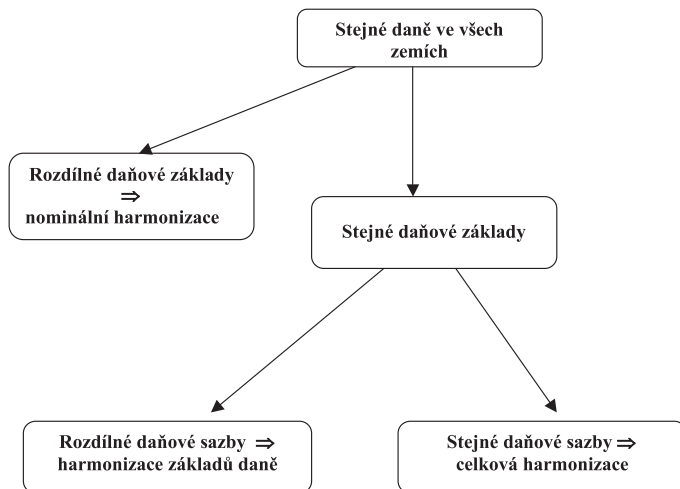
² Viz KUBÁTOVÁ, K. Harmonizace daní v Evropské unii. *Daně*, 1998, č. 7–8, s. 27.

³ Viz SIMON, J. Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation? *Bulletin for international fiscal documentation*, June 2000, Vol. 54, No. 6, p. 263–269.

- **existuje tzv. mírná harmonizace** – tzn. existují smlouvy o zamezení dvojího zdanění a existuje i další spolupráce na administrativní úrovni.

Při úrovni harmonizace, kdy země užívají pro některé daně společná ustanovení a pro jiné daně ustanovení národního charakteru, užíváme pojem **dílčí harmonizace**.

Úroveň harmonizace, kdy jsou ve všech zemích uplatňovány stejné daně, můžeme dále následovně členit na situace, kdy existují:



V daňové teorii je tedy **celková harmonizace** definována jako výsledek **harmonizace strukturální** (tzn. harmonizace struktury daňového systému)⁴ a **harmonizace daňových sazeb**.

Daňovou harmonizaci lze také chápat jako proces (tedy prostředky k dosažení daného cíle) i výsledek (samotnou harmonizaci daňové legislativy) současně. V rámci procesu daňové harmonizace je jako cíl v Evropských společenstvích definováno **zavedení jednotného trhu a jeho hladké fungování**⁵.

Budeme-li tedy daňovou harmonizaci považovat za prostředky, jimiž lze dosáhnout jednotného trhu, můžeme pak dále harmonizaci rozdělit na:

- **pozitivní,**
- **negativní.**

⁴ Např. strukturální harmonizace v oblasti spotřebních daní – všechny země Evropských společenství uplatňují spotřební daň z energie, alkoholu a alkoholických nápojů a spotřební daň z tabáku a tabákových výrobků.

⁵ Viz článek 9394 Smlouvy o Evropských společenstvích.

Pozitivní harmonizaci představuje proces přibližování národních daňových systémů států Evropských společenství prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních nástrojů, které užívá Evropská komise k prosazování harmonizace. Výsledkem pozitivní harmonizace je, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. Jedná se tedy o nejlepší způsob dosažení fungujícího jednotného trhu. V současnosti je však pro Evropskou komisi obtížné postupovat cestou pozitivní harmonizace, neboť tato vyžaduje jednomyslnost⁶.

Negativní harmonizace je výsledkem činnosti Soudního dvora EU⁷, kdy jsou v národních daňových systémech činěna opatření na základě daňové judikatury SDEU, nikoliv na základě přijatých směrnic či nařízení. Negativní harmonizaci nelze považovat za harmonizaci v pravém slova smyslu, neboť **nevytváří stejná pravidla** pro všechny členské státy (na základě judikatury je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému státu, který je účastníkem daného případu). V judikatuře SDEU není také stanoveno, jakým způsobem má být daňové ustanovení změněno, proto výsledkem negativní harmonizace nikdy nemůže být stav, kdy budou ve všech členských zemích platit stejná pravidla.

Např. rozsudek č. C-234/01 ve věci Gerritse, kdy SDEU nařídil Německu, aby umožnilo i nerezidentům uplatňovat výdaje v případě, kdy se jejich příjem daní srážkovou daní (neboť jinak dochází k jejich diskriminaci oproti rezidentům). Rozsudek ale nestanovuje, jakým způsobem by mělo Německo výše uvedené nerezidentům umožnit. Výsledkem tedy je, že s účinností od ledna 2005 Německo tuto možnost zavedlo, ovšem další členské státy (vyjma Rakouska) nikoliv.

Negativní harmonizace tedy nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Navrhování harmonizačních pravidel znamená totiž přijímat politická rozhodnutí, což není úkolem SDEU. Soudní dvůr Evropské unie nemůže v oblasti sbližování daňových systémů nahradit ani Evropskou radu ani Evropskou komisi.

S ohledem na aktuální vývoj v oblasti daňové harmonizace lze dále definovat harmonizaci jako:

- **přímou,**
- **nepřímou.**

Přímou harmonizací se rozumí klasický harmonizační proces, který se snaží harmonizovat daňová ustanovení přímo – tedy prostřednictvím daňových směrnic. **Nepřímá harmonizace** je chápána jako snaha o dosažení harmonizace

⁶ Pozitivní harmonizace je prosazována prostřednictvím legislativních nástrojů (směrnice, nařízení atd.), přijetí těchto opatření je podmíněno jednomyslností, tj. souhlasem všech členských zemí.

⁷ European Court of Justice, dále jen SDEU.

určitého daňového ustanovení prostřednictvím jiných oblastí práva – např. obchodního. V současné době lze tuto nepřímou harmonizaci vysledovat zejména v oblasti zdaňování společností (tj. daně z příjmů právnických osob), kde stále více začíná být viditelná snaha o harmonizaci daňového základu prostřednictvím harmonizace účetnictví (povinnost účtovat dle IFRS⁸) a obchodního práva.

Podíváme-li se na harmonizaci z hlediska teritoriálního, lze dále harmonizaci rozdělit na:

- **vertikální,**
- **horizontální.**

Vertikální harmonizaci se rozumí harmonizace daňových systémů, jež jsou uvalovány různými stupni státní samosprávy. Klasickým příkladem je model USA – zde by vertikální harmonizace znamenala harmonizaci národního daňového systému s federálním daňovým systémem.

Horizontální harmonizace představuje harmonizaci národních daňových systémů (obecně daňových systémů uvalovaných stejným stupněm samosprávy). Konkrétně tedy v rámci Evropské unie probíhá horizontální harmonizace, neboť se jedná o harmonizaci, jejímž cílem je odstraňování rozdílů mezi jednotlivými národními daňovými ustanoveními.

Z hlediska daňového systému jako celku, lze ještě identifikovat daňovou harmonizaci:

- **celkovou,**
- **dílčí.**

Celkovou harmonizaci v tomto ohledu chápeme jako celkovou harmonizaci daňového systému – tzn. všech ustanovení daňového systému, zatímco **dílčí harmonizace** představuje pouze harmonizaci vybraných (dílčích) ustanovení daňového systému. Cestou dílčí harmonizace se vydala Evropská komise v oblasti korporativního zdaňování – snahou je harmonizovat zejména ta ustanovení, která způsobují bariéry ve fungování jednotného vnitřního trhu⁹.

Vztáhneme-li tedy definici daňové harmonizace na proces probíhající v Evropských společenstvích, pak lze harmonizaci chápat jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňovány taková daňová ustanovení, která buď vytvářejí překážky ve fungování jednotného vnitřního trhu, nebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem daňové harmonizace tedy není dosažení „jednotné daňové soustavy“, ale spíše přiblížení a sladění jednotlivých soustav.

⁸ Mezinárodní účetní standardy (International Financial and Reporting Standards).

⁹ Podrobněji viz dále.

1.2 Daňová koordinace

V souvislosti s pojmem daňová harmonizace je nutno zmínit se i o daňové koordinaci, která představuje první stupeň mezinárodního postupu ke sblížení daňových systémů. Jedná se především o vytváření bilaterálních či multilaterálních schémat zdanění za účelem omezení arbitrážních obchodů¹⁰. V rámci těchto smluv jsou vydávána doporučení k novelizaci daňových zákonů, a to zejména v oblastech škodlivé daňové konkurence¹¹. Úkolem daňové koordinace je také zajistit vzájemnou výměnu dat daňových rezidentů jednotlivých států. Daňová koordinace zahrnuje mnohem širší oblasti v přizpůsobování než daňová harmonizace. Lze říci, že zahrnuje jakékoliv přizpůsobení daňového systému jednoho státu druhému. Daňová koordinace na rozdíl od daňové harmonizace nevede k jednotnosti daňových systémů. Daňová koordinace neprobíhá pouze v Evropských společenstvích nebo zónách volného obchodu, ale také v mezinárodních organizacích jako je OECD, OSN či Mezinárodní měnový fond.

¹⁰ Viz KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI, 2006.

¹¹ Viz ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C. H. Beck, 2008.

Prameny evropského daňového práva

2.1 Vývoj evropské integrace

Evropská integrace je založena na třech základních smlouvách. Konkrétně se jedná o Smlouvu o založení Evropského společenství uhlí a oceli (dále jen ESUO), která byla podepsána dne 18. dubna 1951, dále o Smlouvu o založení Evropského společenství pro atomovou energii (dále jen EUROATOM) podepsanou dne 25. března 1957 a o Smlouvu o založení Evropského hospodářského společenství (dále jen EHS) podepsanou taktéž 25. března 1957. Výše uvedené smlouvy byly později doplněny a nahrazeny dalšími.

Jako první vstoupil 1. července 1987 v platnost tzv. Jednotný evropský pakt, který mimo jiné představil platformu pro koordinaci zahraniční politiky a redefinoval společný trh jako vnitřní trh bez hranic a stanovil termín pro dokončení jednotného vnitřního trhu na 31. prosince 1992.

Za čtvrtou základní smlouvu lze považovat Smlouvu o Evropské unii (dále jen SEU), která byla podepsána 7. února 1992, s účinností od 1. listopadu 1993. Na jejím základě došlo ke změně názvu z Evropského hospodářského společenství na Evropské společenství. Na základě SEU Evropská unie postrádala samostatnou právní subjektivitu a v přeneseném slova smyslu tvořila budovu, která měla tři základní pilíře:

- první pilíř – Společenství,
- druhý pilíř – společnou zahraničně bezpečnostní politiku,
- třetí pilíř – spolupráci mezi jednotlivými členskými zeměmi v oblasti justice a vnitra.

K novelizaci SEU došlo podpisem Amsterodamské smlouvy v roce 1997, s účinností od 1. ledna 1999. Ačkoliv přinesla na 140 změn a došlo k přečíslování článků SEU, do evropského integračního procesu nepřinesla žádné změny.

V roce 2001 došlo k podpisu smlouvy z Nice (smlouva vstoupila v platnost 1. února 2003), bez níž by nemohlo dojít k rozšíření Evropské unie, neboť tato smlouva zakotvila rozdělování hlasovacích práv mezi členské státy, počty členů Evropského parlamentu na jednotlivé členské země a omezila velikost Evropské komise.