

Harmonizace daňového práva v Evropském kontextu

Mgr. Jan Neckář

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a národního hospodářství, Česká republika

Abstract:

Tax policy is for European Union Member States one of the most sensitive areas for further development. Currently, tax harmonization and harmonization of the tax administration in the common market is still outstanding and there are many variants of further development. Significantly the individual states in their view of the convergence and unification of the tax law affect the ongoing global economic crisis. In conjunction with the enlargement of the European Union to 27 Member States a slowdown in the process can be expected and make it more difficult to harmonize taxes primarily on the grounds that in most procedural issues relating to taxes, the consent of all Member States is required .

The most problematic area in the tax harmonization in the European Union are direct taxes. Despite the fact that the harmonization of direct taxation is counted with in the Treaty Establishing the European Community, presently the so-called negative harmonization through the case law of the European Court of Justice is in progress.

The possible basis for the upcoming period is to use the principle of enhanced cooperation, which in the case of States participating in the success of this cooperation and the related economic benefits could be breaking the displeasure of the European Union to harmonize tax area. This would eliminate other distortions and ensure one of the main objectives of the European Union - to ensure the smooth functioning of the internal market.

Tax policy would further support the general objectives of the European Union, namely economic growth, employment and competitiveness, as well as objects in the field of environment and energy.

Úvod

Základním principem integračního procesu Evropských států je zavedení a dodržování čtyř základních svobod, tedy svobody volného pohybu osob, služeb, zboží a kapitálu. Fiskální politika jednotlivých členských států Evropské unie má obrovské možnosti deformovat jednotný trh, vytvářet anomálie a znevýhodňovat nebo naopak zvýhodňovat subjekty z určitých členských států, což zásadním způsobem narušuje fungování jednotného vnitřního trhu.

Snahy o daňovou harmonizaci se objevují již od počátku integračních procesů v Evropě. Počáteční nadšené pokusy o harmonizaci nejen strukturální, ale i sazeb jednotlivých daní, postupem času nahradil racionálnější směr, který se zaměřil pouze na harmonizaci úzce související s fungováním jednotného vnitřního trhu. Dochází tak ke sjednocování dílčích částí daňových ustanovení a dočasně je upuštěno od snah o daňovou harmonizaci.

I přesto se ale opakovaně objevují názory upozorňující na nezbytnost vyřešení základní otázky, tedy zda je pro fungování jednotného vnitřního trhu výhodnější zachování daňové diskriminace a nebo vytvoření a dodržování daňové harmonizace. Základním rozdílem mezi těmito dvěma přístupy je stav, kdy při daňové diskriminaci mají jednotlivé členské státy vlastní daňové systémy, samy si stanovují míru zdanění a tedy i jednotlivé sazby, korekční prvky apod., zatímco v daňové harmonizaci je v konečné fázi stejné daňové prostředí bez rozdílu.

Daňová konkurence však nemůže být chápána jako naprostý protipól daňové harmonizace, i Evropská komise připouští pozitiva, která může přinést diferencovaná výše daňové kvóty v jednotlivých členských zemích Evropské unie.¹

¹ Široký, J. Daně v Evropské unii. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. s. 28. ISBN 978-80-7201-649-5.

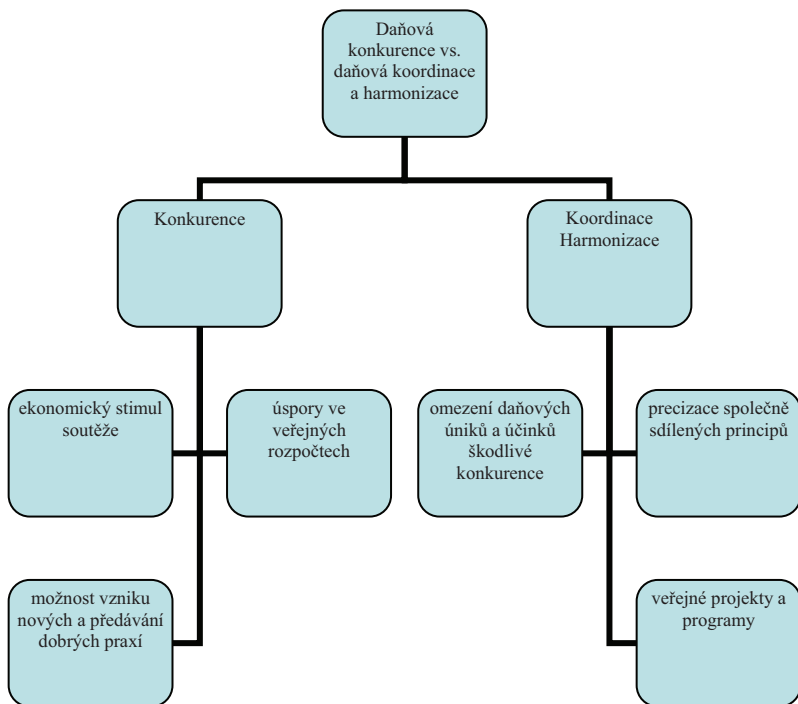


Schéma 1: Potencionální přínosy daňové konkurence a daňové harmonizace²

Daňová harmonizace představuje proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.³ Negativním postojem k daňové harmonizaci je mimo mnoha jiných důvodů zejména vztah daňových systémů ke specifickým jednotlivých států. Důvody odlišnosti daňových systémů jsou dány charakterem ekonomiky, dále geografii daného státu, kdy i v rámci jednoho státu lze nalézt zásadní rozdílnosti ovlivňující ekonomické aktivity a také specifické problémy, které ostatní země nemají (příkladem zde mohou být např. státy Skandinávie, kde jih území je podobný ostatním členským

² Široký, J. Daň v Evropské unii. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. s. 29. ISBN 978-80-7201-649-5.

³ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 15. ISBN 978-80-7357-386-7.

státům Evropské unie, naproti tomu na severu území je oblast věčně zmrzlé neobydlené půdy) a v neposlední řadě jsou odlišnosti dány zejména tradicí, kdy kulturní a sociální prvky nejvýznamnějším způsobem ovlivňují daňový systém.

Smlouva o založení Evropských společenství již od svého přijetí – tedy od roku 1957 – zakotvuje daňovou harmonizaci nepřímého zdanění a to z důvodu jejího zásadního vlivu na jednotný vnitřní trh. Podle článku 93 (bývalý článek 99) Smlouvy o založení Evropských společenství *Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.*⁴

Přímé zakotvení harmonizace v oblasti přímých daní není zakotvena v žádném z článků Smlouvy o založení Evropských společenství, i přesto lze ale dojít k závěru, že Smlouva o založení Evropských společenství o harmonizaci v této oblasti počítá. Podporou tohoto tvrzení je znění článku 94 (bývalého článku 100) stanovujícího, že *Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu.*⁵

Daňovou harmonizaci nepřímo zakotvuje i článek 175 odst. 2 (bývalý článek 130s) Smlouvy o založení Evropských společenství, který stanoví, že *Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem, Hospodářským a sociálním výborem a Výborem regionů jednomyslně přijme předpisy především fiskální povahy⁶ a dále také opatření významně ovlivňující volbu členského státu mezi*

⁴ Článek 93 Smlouvy o založení Evropského společenství. http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf.

⁵ Článek 94 Smlouvy o založení Evropského společenství. http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf.

⁶ Článek 175 odst. 2 písm. a) Smlouvy o založení Evropského společenství. http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf.

*různými energetickými zdroji a základní skladbu jeho zásobování energií.*⁷

Harmonizace nepřímého zdanění

Základním krokem v harmonizaci nepřímého zdanění bylo vyřešení základní otázky a to, který ze dvou v členských státech Evropského společenství⁸ používaných systémů nepřímého zdanění bude zvolen. Francie byla jediným státem, který aplikoval ve svém daňovém systému daň z přidané hodnoty, tedy všeobecné daně ze spotřeby, která byla uvalována na přidanou hodnotu produkce. V ostatních státech se naproti tomu uplatňoval kumulativní kaskádovitý systém daně z obratu. V tomto případě se daň uvaluje na hrubou hodnotu produkce a výše daně je závislá na počtu produkčních stupňů. Mimoto všechny státy uplatňovaly na produkci ještě selektivní daně, zejména se jednalo o spotřební daně.

V praxi se kumulativní kaskádovitý systém daně z obratu pro tržní prostředí deformační a to z toho důvodu, že daňové zatížení roste úměrně s délkou výrobního nebo distribučního řetězce.⁹ Producenti a distributoři pak z tohoto důvodu velice často vytvářejí společné společnosti za účelem ovlivnění daňového zatížení a zvýhodnění před konkurencí.

Naproti tomu v systému daně z přidané hodnoty je v každém jednotlivém stupni produkce sledována daň zaplacená na vstupu a poměřována s daní plněnou na výstupu. Délka výrobního řetězce tak nemá na celkovou daňovou povinnost vliv a zdaněna je tak pouze přidaná hodnota na každém jednotlivém stupni. Spojování

⁷ Toto ustanovení má zásadní dopad v oblasti harmonizace energetických daní. Článek 175 odst. 2 písm. c) Smlouvy o založení Evropského společenství. http://www.euroskop.cz/gallery/2/756-smlouva_o_es_nice.pdf.

⁸ Někdy je nesprávně používáno označení členský stát Evropské unie. Evropská unie je označení pro celek tvořený členskými státy Evropských společenství zavedený Maastrichtskou smlouvou v souvislosti s budováním hospodářské a měnové unie. Oba celky, tedy Evropská společenství i Evropská unie existují paralelně vedle sebe, mají shodnou členskou základnu, ale odlišují se v působnosti. Blíže Týč, V. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. Praha: Linde, 2004. s. 21. ISBN 80-7201-478-1.

⁹ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 32. ISBN 978-80-7357-386-7.

producentů nebo distributorů pak neovlivňuje jejich daňovou povinnost.

Rozhodování o tom, který ze systémů nepřímých daní při integraci použit bylo jednoznačné. Závěry pracovní skupiny ustanovené Evropskou komisí („The EEC Reports on Tax Harmonization“) shodně s Fiskálním a finančním výborem jmenovaným Komisí potvrdily, že členské státy musí zrušit kumulativní daňové systémy nepřímého zdanění a zavést daň z přidané hodnoty.¹⁰ Ve výsledku je daň z přidané hodnoty jedinou nepřímou všeobecnou daní ve všech členských státech od 1. 1. 1987.

I přes značnou unifikaci daně z přidané hodnoty se však dosud nepodařilo některé myšlenky a pravidla usnadňující vzájemný obchod mezi členskými státy naplnit. Jedná se zejména o přijetí všeobecného principu země původu, který je v modifikované podobě používán pouze v oblasti turistického ruchu a u nových automobilů, proti dosud převažujícímu principu země spotřeby.¹¹

Mimo harmonizace daně z přidané hodnoty je kladen velký důraz také na druhou skupinu nepřímých daní a to na harmonizaci akcíků.¹² Pozornost je věnována zejména sjednocování jednotlivých sazeb, čímž by mělo dojít k odstranění možné diskriminace zahraničních subjektů stanovováním sazeb nižších, nebo příp. také nulových, což by ohrožovalo fungování jednotného vnitřního trhu. Systém selektivních spotřebních daní byl v Evropských společenstvích zaveden od 1. ledna 1993.

Základní myšlenkou harmonizace akcíků bylo nejen sjednocení sazeb, ale také jejich struktury. Postupem času došlo k opuštění snah o sjednocení sazeb a došlo ke stanovení minimálních sazeb daně s poukazem na odlišnosti jednotlivých systémů a dále s předpokladem spontánního harmonizačního efektu. Tento

¹⁰ Široký, J. Daně v Evropské unii. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. s. 76. ISBN 978-80-7201-649-5.

¹¹ Široký, J. Daně v Evropské unii. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. s. 77. ISBN 978-80-7201-649-5.

¹² V České republice se místo pojmu „akcíky“ používá termín spotřební daně. Toto označení je ale do značné míry zavádějící a to z toho důvodu, že za spotřební daně lze považovat všechny daně uvalené na spotřebu, tedy prodeje. V tomto pohledu je pak možné pod spotřební daně zařazovat nejen akcíky, ale i daň z přidané hodnoty a energetické daně.

předpoklad se ale v praxi dosud nenaplní a jednotlivé státy se samovolně nepokoušejí výši sazeb harmonizovat. K harmonizaci ale naproti tomu došlo v oblasti struktury akcízů.

Přelomovým datem pro harmonizaci akcízů bylo zavedení jednotného vnitřního trhu, tedy 1. leden 1993. Tento den nabyla účinnosti Směrnice č. 92/12/EEC, která stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila výrobu, zpracování, držení a přepravu akcízových výrobků, zavádí autorizované daňové sklady, mezi kterými se mohou akcízy v rámci Evropského společenství pohybovat bez povinnosti platit daň, a Jednotný celní sazebník.¹³

Harmonizace přímého zdanění

Jednotný evropský vnitřní trh ke svému dobrému a efektivnímu fungování potřebuje alespoň relativně harmonizované nepřímé daně. Otázka harmonizace přímých daní v zemích Evropské unie je velmi problematická a často politicky neprůchodná. Harmonizační proces v této oblasti stagnuje, a to ze dvou důvodů. Prvním důvodem je rozdílnost účetních systémů členských států, kdy na jedné straně existuje tzv. daňové účetnictví (Německo, Rakousko), ve kterém se účetní hospodářský výsledek téměř neliší od daňového základu, a v účetnictví (zejména anglosaských zemí), kdy se od účetně vypočítaného hospodářského výsledku dojde k základu daně až po mnoha různých úpravách a operacích. Druhým důvodem stagnace je neochota členských států k další harmonizaci, kterou považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky při možném využívání firemních daní jako nástroje hospodářské politiky každého státu.¹⁴

Při počátečních úvahách o harmonizaci daňové oblasti členských států Evropských společenství se jevila harmonizace přímého zdanění jednodušší než zdanění nepřímého. Důvodem pro tento pohled na problematiku byl dán faktem, že ve všech členských

¹³ Široký, J. Daně v Evropské unii. 2. vyd. Praha: Linde, 2007. s. 102. ISBN 978-80-7201-649-5.

¹⁴ Kopriva, J. Harmonizace daní v Evropské unii. http://berdal.fbm.vutbr.cz/kopriva/index.php?option=com_content&task=view&id=17&Itemid=3.

státech s výjimkou Itálie se uplatňovala v základních rysech shodná úprava – daň z osobních příjmů a daň z příjmu právnických subjektů.

Po podrobnější analýze jednotlivých národních úprav ale byla shledána zásadní nejednotnost v konstrukčních prvcích těchto daní, počínaje již definicí daňového základu. Na základě tohoto zjištění byly další snahy o sjednocování směřovány k dani z příjmů právnických subjektů a to z důvodu zásadního vlivu na jednotný vnitřní trh. V současné době Evropská komise směřuje veškeré úsilí v oblasti harmonizace přímého zdanění do projektu Společného konsolidovaného základu daně.

Harmonizace správy daní

Správa daní je jedním z dílů veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované ve stát rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě, přičemž správu daní od jiných dílů veřejné správy odlišuje zejména její předmět, kterým je především daň sensu largo.¹⁵ Správa daní se proto bude řídit obecnými principy veřejné správy vycházejícími ze správního řádu, doplněnými a upřesněnými o obecné principy správy daní podle zákona o správě daní a poplatků a zvláštní správou daní obsaženou v jednotlivých daňových zákonech. Základním předpisem regulujícím správu daní v České republice je zákon o správě daní a poplatků¹⁶, který ovšem není pouze normou práva procesního, jak by se na první pohled zdálo, ale obsahuje také prvky a ustanovení práva hmotného, která řídí rámcový model správy daní a jeho činnosti.¹⁷ Zásadní změnu v oblasti správy daní přinese s účinností k 1. lednu 2010 daňový řád, který po přijetí v legislativním procesu¹⁸ nahradí zákon o správě daní a poplatků.

¹⁵ Mrkývka, P. In Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa, 2. díl. Brno: Masarykova univerzita v Brně, 2004, s. 27-28.

¹⁶ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků.

¹⁷ Mrkývka, P. Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Republice Czeskiej, In sborník „Urzędowe interpretacje prawa podatkowego w Polsce i innych wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej”, Białystok: Temida 2, 2006, s. 105.

¹⁸ 1. čtení návrhu Daňového řádu je na programu 48. schůze Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky od 3. 2. 2009.

Pro řádné fungování jednotného vnitřního trhu a zabránění deformace hospodářské soutěže je nutné zabránit daňovým únikům, které nevytváří jednotlivým subjektům rovné podmínky. Nutnost spolupráce jednotlivých daňových správ dále vzrostla společně se zavedením jednotného trhu a tedy s volným pohybem zejména služeb a kapitálu. Díky tomu se začaly objevovat daňové podvody, proti kterým již není, s ohledem na složitost a provedení, možné postupovat samostatně pouze v rámci jednoho členského státu a je nezbytné, aby daňové správy vzájemně úzce spolupracovaly.

První opatření v této oblasti je usnesení Rady o opatření k potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem.¹⁹ Tímto dochází ke stanovení společných pravidel a postupů v boji proti daňovým únikům.

Vzájemná spolupráce daňových správ v rámci Evropských společenství je upravena Směrnicí č. 77/799/EEC. Tato směrnice původně upravovala pouze spolupráci v oblasti přímého zdanění, tedy daní z příjmů a majetkových daní. Současně ale zavedla povinnou výměnu informací mezi členskými státy o přímých daních a jejím hlavním cílem je potírat mezinárodní daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem ve skupinách nadnárodních podniků. Výše uvedená směrnice byla několikrát novelizována a stále zůstává hlavní podporou pro poskytování daňových informací mezi členskými státy navzájem.

Podle této směrnice je možné výměnu informací realizovat třemi způsoby. Prvním způsobem je výměna na dožádání, kdy v jednotlivém případě může příslušný orgán daňové správy požádat příslušný orgán daňové správy jiného členského státu o sdělení informací. Odmítnutí sdělení takové informace je možné za předpokladu, že dožádaný orgán se domnívá, že nebyly využity všechny možnosti získání potřebných informací.

Druhým způsobem je automatická výměna údajů, kdy si příslušné orgány daňových správ vzájemně pravidelně bez předchozího dožádání poskytují údaje pro skupiny jednotlivých případů.

Třetím způsobem výměny informací je spontánní výměna údajů, která je postavena na principu předání informací bez předchozího dožádání v případě, že orgán daňové správy některého členského

¹⁹ Úřední věstník C 35, 14. 2. 1975.

státu předpokládá možnost zkrácení daně, nebo že daňový subjekt získal v některém státě daňovou úlevu a tím by mohlo dojít ke vzniku nebo zvýšení daňové povinnosti v jiném členském státě, dále v případě realizace obchodu účelově přes jednu nebo více zemí tak, aby došlo ke zkrácení daně. Dalším případem výměny údajů je domněnka správce daně o tom, že by přesunem zisku mělo dojít ke snížení daně a posledním případem je situace, kdy informace poskytnutá orgánem daňové správy jednoho členského státu by mohla mít dopad na vyměření daně v jiném členském státě.²⁰

Poskytnutí informací, které jsou jiným orgánem správy daní dožádány, musí být poskytnuty co nejrychleji, odmítnutí poskytnutí je možné pouze v případě, že by mohlo dojít k vyzrazení obchodního, průmyslového nebo podobného tajemství a nebo v případě, že dožádaný členský stát není schopen z důvodů faktických a nebo právních danou informaci poskytnout.

Pro spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty byla přijata v roce 1981 směrnice č. 79/1071/EEC, která rozšířila působnost směrnice o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z některých dávek, cel, daní a jiných opatření, i na oblast daně z přidané hodnoty.²¹ Tato směrnice pak byla dále rozšířena směrnicí č. 92/12/EEC²² pro oblast spotřebních daní. Zatím k poslednímu rozšíření působnosti došlo směrnicí č. 2001/44/EC o spolupráci v oblasti vymáhání daní z příjmů, majetku, pojistného, správních pokut a penále.

Změny spolupráce v souvislosti s vytvořením jednotného vnitřního trhu

Společně s vytvořením jednotného vnitřního trhu bylo nezbytné provést reformu spolupráce daňových správ a jednotlivých možností jejich kooperace a to ve všech oblastech daňové správy.

²⁰ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 120. ISBN 978-80-7357-386-7.

²¹ Směrnice č. 76/308/EEC. <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=cs&ihmlang=cs&lng1=cs,en&lng2=cs,da,de,el,en,es,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,nl,pl,pt,sk,sl,sv,&val=434642:cs&page=>

²² <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0012:EN:HTML>.

Administrativní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty tak nově upravilo Nařízení č. 1798/2003.²³ Dosud platné právní předpisy, zejména zmíněnou směrnicí č. 77/799/EEC již nebylo možné s ohledem na změny a postupy nadále z důvodu její přílišné obecnosti efektivně používat. Cílem nařízení je usnadnění výměny informací, kdy jsou formulovány požadavky na požadované i poskytované informace, závazné lhůty, možnosti užití informací, stanovuje postupy a důvody pro odmítnutí poskytnutí informací a mimo jiné také upravuje výměnu informací s neelejskými státy Evropské unie.

Druhým cílem sledovaným v tomto nařízení je usnadnění provádění kontrol daně z přidané hodnoty. Dochází tak k upravení přítomnosti úředníků daňové správy jiného členského státu během daňové kontroly (samotné šetření ale provádí vždy a výhradně úředníci správce daně příslušného státu), je zavedena přeshraniční notifikace rozhodnutí a také jsou stanoveny postupy pro provádění souběžných kontrol více členskými státy.²⁴

Na základě původní právní úpravy nedocházelo k dostatečnému přímému kontaktu mezi místními nebo celostátními úřady pro boj proti podvodům, komunikace se zpravidla uskutečňovala mezi ústředními kontaktními orgány, což mělo za následek neefektivnost, nedostatečné využívání nástrojů správní spolupráce a zpoždění v komunikaci. Pro dosažení účinnější a rychlejší spolupráce tak byla zavedena možnost spolupráce samotných úřadů jednotlivých daňových správ.

Změn se dočkala i spolupráce v oblasti správy akcízů, která je nově od roku 2004 upravena Nařízením č. 2073/2004.²⁵ Účelem nové úpravy je zjednodušení, zavedení jasnějších a závaznějších pravidel spolupráce mezi členskými státy, jelikož práva a povinnosti

²³ NAŘÍZENÍ RADY (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty a o zrušení nařízení (EHS) č. 218/92. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=DD:09:01:32003R1798:CS:PDF>

²⁴ Nerudová, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 2., aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 122. ISBN 978-80-7357-386-7.

²⁵ NAŘÍZENÍ RADY (ES) č. 2073/2004 ze dne 16. listopadu 2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2004:359:0001:0010:CS:PDF>

všech dotčených stran nebyla dostatečně vymezena, a také posílení správní spolupráce mezi členskými státy.

Nařízení upravuje mimo obvyklých výměn informací i tzv. občasnou automatickou výměnu, jejímž smyslem je předávání předem stanovených informací bez dožádání okamžitě, jakmile je daná informace k dispozici, a dále tzv. pravidelnou automatickou výměnu, kdy jsou předem stanovené informace předávány v pravidelných časových intervalech. Tyto instituty se využijí v případě, že v jiném členském státě došlo k nesrovnalosti nebo porušení právních předpisů o spotřební dani, nebo pokud existuje podezření, že k nim došlo, dále v případě, že nesrovnalost nebo porušení právních předpisů o spotřební dani, ke kterým došlo nebo o nichž existuje podezření, že k nim došlo, na území jednoho členského státu může mít následky v jiném členském státě a nebo pokud existuje nebezpečí podvodu nebo ztráty spotřební daně v jiném členském státě.²⁶

Spolupráci daňových správ členských zemí nařízení řeší také ve vztahu ke třetím zemím, kdy pokud příslušný orgán členského státu obdrží informace od třetí země, může je předat dále příslušným orgánům těch členských států, které by mohly mít o tyto informace zájem, v každém případě však všem členským státům, které o tyto informace požádají, pokud to platná ujednání o pomoci uzavřená s konkrétní třetí zemí povolují. Takové informace mohou být rovněž předány Komisi, kdykoli je to v zájmu Společenství. Pokud se dotčená třetí země zavázala poskytnout pomoc nezbytnou ke shromáždění důkazů o protiprávní povaze operací, které se jeví být v rozporu s právními předpisy týkajícími se spotřební daně, mohou být informace získané podle tohoto nařízení třetí zemí sděleny, a to se souhlasem příslušných orgánů, které informace poskytly, a v souladu s jejich vnitrostátními předpisy o předávání osobních údajů třetím zemím.

Stejně jako v oblasti správy daně z přidané hodnoty, i toto nařízení zavádí institut souběžné kontroly, při které se nejméně dva orgány daňové správy různých členských států dohodnou o provedení kontroly odvedení akcízu u jedné nebo více subjektů.

²⁶ Článek 17 Nařízení 2073/2004.

Takovéto kontroly by měly být prováděny vždy, pokud se toto jeví jako účinnější než provedení kontroly pouze v jednom státě.

V oblasti přímého zdanění došlo také k přijetí nové právní úpravy, konkrétně se jedná o směrnici č. 2004/56/EC²⁷, která si kladla za cíl zdokonalit pravidla pro správní spolupráci a výměnu údajů mezi členskými státy za účelem odhalování vyhýbání se daňovým povinnostem a daňových úniků, jejich předcházení, i za účelem umožnění členským státům daň správně vyměřit.

Podobně jako u nepřímého zdanění i zde se nově uplatňuje institut souběžné kontroly a to v situaci, kdy je u jedné nebo více osob povinných k dani společný nebo doplňující zájem dvou nebo více členských států. V takovém případě se mohou tyto státy dohodnout na provádění souběžných kontrol na vlastním území za účelem výměny takto získaných údajů, kdykoliv se tento postup jeví jako účinnější než kontroly prováděné pouze jedním členským státem samostatně.

V oblasti přímých daní je současná úroveň spolupráce zcela nedostatečná. V boji s daňovými podvody, zejména v souvislosti s nadhodnocováním nebo podhodnocováním transferových cen, je nezbytné dále prohlubovat vzájemnou spolupráci a docílit tak správného stanovení daňových povinností v jednotlivých státech.

V současné době probíhá řada iniciativ, které směřují ke zjednodušení a modernizaci daňových pravidel, stejně jako k jejich jednotnějšímu uplatňování napříč členskými státy. Nové návrhy se zaměřují na rozvíjení evropské strategie boje proti daňovým podvodům, přičemž se hlavní důraz klade na zlepšení spolupráce a výměny informací mezi daňovými správami. S ohledem na skutečnost, že se v daňových záležitostech rozhodnutí přijímají jednomyslně, je tento požadavek jednomyslnosti do značné míry ztěžujícím prvkem postupu daňové harmonizace a koordinace. Přijetí opatření zpravidla předchází dlouhá vyjednávání mezi členskými státy, která se mohou protáhnout na několik let. Právě tento aspekt však může být překonán a cíle může být dosaženo na základě jiného

27

<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?mode=dbl&lang=en&lng1=en,cs&lng2=bg,cs,da,de,el,en,e s,et,fi,fr,hu,it,lt,lv,mt,nl,pl,pt,ro,sk,sl,sv,&val=343558:cs&page=1&hwords=>

institutu Evropských společenství, konkrétně principu posílené spolupráce.

Princip posílené spolupráce

S postupným rozšiřováním Evropské unie a společně se vstupem více politických otázek na agendu Společenství je velice těžké prosazovat integraci na jednotné úrovni mezi všemi členskými státy tak, jak bylo na počátku plánováno.

Pro řešení stále se zvětšující obtížnosti sjednotit více oblastí politiky, podpoření jednotné aplikace komunitárního práva na všechny členské státy a reagování také na rozšiřování členské základy bylo nezbytné vyvinutí nástroje pro diferenciaci práv a povinností v určitých oblastech společné politiky.

Princip posílené spolupráce představuje výjimku ze zásadní obecné závaznosti komunitárního práva pro všechny členské státy, v podstatě se jedná o specifický způsob řešení problémů členských států Evropské unie s ohledem na jejich diverzifikovanost. Posílená spolupráce umožňuje, aby skupina členských států, která má v úmyslu v určitých věcech intenzivněji spolupracovat a provést užší integraci, mohla tento záměr provést, výhradně ale za předem jasné stanovených podmínek. Ostatní členské státy, které si nepřejí se této užší spolupráce z jakéhokoliv důvodu účastnit, se na takové spolupráci podílet nemusí, zároveň ale platí, že takový vývoj nemohou jednostranně blokovat.

Díky institutu posílené spolupráce dochází k urychlení integrace mezi vyspělými členskými státy, naproti tomu je ale nutné vidět i negativní stránku, kdy díky této flexibilitě může postupně dojít k vytvoření členství druhé kategorie.

Posílená spolupráce může mít tři formy:

- "vícerychlostní Evropa" ("Europe á plusieurs vitesses"), kdy všechny členské státy souhlasí s integračním opatřením, avšak nejsou způsobilé ho zavést ve stejnou dobu,
- "proměnné uspořádání" ("géometrie variable"), kdy některé členské státy integrační opatření zcela nebo zčásti principiálně odmítají,
- diferenciaci výběrem podle vlastní vůle ("Europe á la carte"), která znamená z určitých závažných důvodů nepřijetí společné

komunitární úpravy dané dílčí otázky a ponechání individuální úpravy vlastní.

Jakákoliv spolupráce mezi členskými státy v oblastech nespádajících do působnosti ES/EU se řídí mezinárodním právem. Právní úprava posílené spolupráce je obsažena jak ve Smlouvě o Evropské unii, tak ve Smlouvě o založení Evropských společenství obsahující zvláštní ustanovení pro první, tedy komunitární pilíř EU.

Vývoj posílené spolupráce

Lisabonská smlouva je poslední, nikoliv novou úpravou posílené spolupráce v procesu Evropské integrace. Již v roce 1974 kancléř SRN Willy Brandt přichází s myšlenkou nutnosti různých stupňů integrace v závislosti na různorodých ekonomických silách tehdejších devíti členů Evropských společenství, jisté náznaky možností užší spolupráce byly obsaženy i v původní Smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství. Členské státy se nicméně pustily i do několika pokusů mimo rámec Evropské unie, kdy se do této spolupráce zapojilo pouze několik členských států. V této souvislosti je nutné uvést Západoevropskou Unii, Schengenský prostor apod.

Zásadním zlomem pro různé stupně integrace se stal ratifikační proces Smlouvy o Evropské unii. Maastrichtská smlouva, sjednaná dne 7. 2. 1992, mimo změn ve vymezení kompetencí institucí a změn v rozhodovacích procedurách zavádí i mechanismus tzv. užší spolupráce. Již přijetí samotné Maastrichtské smlouvy je příkladem flexibility, kdy s ohledem na nedostatek konsensu ve všech bodech smlouvy bylo ad hoc řešením tohoto problému přijetí principu opt out (někdy též opting out).

Následný vývoj ukázal, že princip flexibility a užší spolupráce je řešením pro stále se rozšiřující počet členských států Evropské unie i když je nutné poznamenat, že názory na takový postup byly vždy velmi sporné. Zásadní názorové rozdíly panovaly v možnostech využívání těchto postupů k zajištění konkrétních snah jednotlivých států. Jádrem veškerých návrhů v této oblasti bylo určování dalšího vývoje ekonomicky a politicky silnými státy, které měly rozhodnout o opatřeních v určité oblasti; na ostatních členských státech pak mělo být, zda a kdy k těmto opatřením přistoupí. Proti těmto snahám

zásadním způsobem vystupovaly ty státy, které si v minulosti uplatnily výjimku v některé oblasti a do budoucna nechtěly, aby se rozšiřoval počet režimů, které by nemusely odpovídat jejich zájmům, příp. se proti postupům stavěly i menší státy v domněnku, že by postupem času mohly ztratit svůj vliv na rozhodovací procedury.

V obecné rovině lze říci, že ať již byl postoj členského státu pozitivní nebo negativní, docházelo ke shodě v tom, že připuštění možnosti přijetí principu flexibility musí být vyváжено silnými zárukami, aby nedošlo k ohrožení stávajícího stavu *acquis* a aby nebyla ohrožena solidarita mezi členskými státy. Podmínkou také bylo definování určitého nejmenšího počtu států účastnících se této flexibility a další podmínkou bylo nezasahování do stávajících kompetencí ES/EU a tedy ohrožení *acquis communautaire*.

Mnoho dotazů směrem k fungování jediného rámce pravidel a politik i po uvažovaném rozšíření EU o státy střední a východní Evropy, s ohledem na velké rozdíly mezi jednotlivými státy, byl základem změny, kdy Amsterdamskou smlouvou došlo k zavedení obecné normy užší spolupráce a skupině členských států tak bylo v obecné rovině dovoleno použít rámec Evropské unie k vytváření politik, které by byly aplikované a závazné jen pro ně. Došlo tedy ke změně z „výjimky“ obsažené v Maastrichtské smlouvě na ústavní princip.

Amsterdamská smlouva ovšem umožnila užší spolupráci jen v oblastech prvního a třetího pilíře, v oblasti zahraniční a bezpečnostní politiky bylo využití tohoto principu vyloučeno.

Postupem času se ukázalo přijaté znění v praxi nepoužitelné a ve druhé polovině roku 2000 se začíná uvažovat o reformě. Změny měly být vedeny třemi hlavními směry, kdy jako nejzásadnější požadavek se jeví snížení nejmenšího počtu členských států podílejících se na užší spolupráci z nadpolovičního na třetinový. Další změny měly nastat i v oblasti hlasování v rámci užší spolupráce a také umožnění za určitých podmínek i užší spolupráce i oblasti zahraniční a bezpečnostní politiky. Ne všechny státy s navrhovanými změnami souhlasily opírajíce se o tvrzení, že opatření jsou dostatečná a dokud nebudou vyzkoušena v praxi, není důvod je měnit.

Vysoké cíle stanovené v Amsterdamské smlouvě nebyly nikdy dosaženy a vzhledem k nutnosti reformy došlo k jejich přepracování

ve Smlouvě z Nice v roce 2000. Zde dochází k nahrazení pojmu užší spolupráce pojmem posílená spolupráce a již je možné tento princip používat ve všech třech pilířích. Nově se musí posílené spolupráce účastnit minimálně osm členských států, musí být otevřena všem členským státům a může být použita pouze za předpokladu, že negativně neovlivní vnitřní trh, Schengenský prostor a existující politiky a programy. Dalšími omezujícími podmínkami použitelnosti institutu posílené spolupráce je povinnost respektování kompetencí, práv a povinností nezúčastněných států, musí prohlubovat cíle Evropské unie za současného dodržování smluv a institucionálního rámce Unie a použití posílené spolupráce je omezeno na oblasti sdílené, nikoliv výlučné, kompetence Evropské unie.

Dalším krokem byla úprava posílené spolupráce ve Smlouvě o ústavě pro Evropu. Ústava EU obecně usilovala o zjednodušení a prohloubení procesu posílené spolupráce, obsahovala i úpravu, kdy by se mohlo (mimo společné zahraniční a bezpečnostní politiky) rozhodovat o založení podskupin většinovým hlasováním v Radě, dále dovolovala těmto podskupinám, aby uplatňovaly rozhodování na základě kvalifikované většiny i tam, kde Ústava EU předepisovala jednomyslné rozhodnutí. Tato úprava se stala společně s odmítnutím Ústavy EU ve Francii a v Nizozemí bezpředmětnou.

Zatím posledním krokem při úpravě posílené spolupráce je Lisabonská smlouva, její znění ale nepřináší žádné zásadní změny. I nadále platí, že navázání posílené spolupráce je možné pouze v rámci nevýlučné pravomoci Unie, musí být zaměřena na podporu cílů Unie, chránit její zájmy a posilovat proces integrace. Rozhodnutí o povolení posílené spolupráce přijme Rada až jako poslední prostředek v případě, že cílů spolupráce nelze dosáhnout Unií v přiměřené lhůtě jako celkem. Akty přijímané v rámci posílené spolupráce zavazují pouze zúčastněné členské státy, nejsou pokládány za *acquis* a nemusí být tedy přijaty státy kandidujícími na přistoupení k Unii.

Spolupráce je kdykoliv otevřena všem členským státům, nejmenší možný počet zúčastněných členských států na posílené spolupráci je nově stanoven na devět, tedy v současné době je toto rovno jedné třetině všech členských států. S ohledem na znění smlouvy, kdy se nehovoří o nejméně jedné třetině, ale o počtu nejméně devíti členských států je otázka, jakým způsobem bude docházet

v budoucnosti k posunům v případě stanovení nejmenšího počtu zúčastněných států. Společně s rozšiřováním Evropské unie (země Balkánu, příp. Turecko) by tak počet devíti zemí reprezentoval méně než jednu třetinu členských států. V tom okamžiku lze očekávat revizi Lisabonské smlouvy (samozřejmě za předpokladu, že bude ratifikována všemi členskými státy EU) a stanovení buďto vyššího počtu zemí, nebo definování nejmenšího počtu zúčastněných členských zemí (např. nejméně jedna třetina), příp. zavedení zcela nového kritéria (lze uvažovat i o zavedení více kritérií např. podobně jako u hlasování v Radě, tedy nejméně jedna třetina států reprezentujících nejméně jednu třetinu obyvatel EU). Je tedy otázkou budoucího vývoje, kterým směrem bude Evropská unie směřovat.

Posílená spolupráce v oblasti finančního práva?

Užší spolupráce je jeví nejlogičtější v oblastech daní, sociální politiky, životního prostředí a také ochrany spotřebitele a to z důvodu, že tato témata jsou stále podrobena jednomyslnému rozhodování. Flexibilita se ale zde jeví jako velice problematická a to z důvodu jejího zcela zásadního dopadu na jednotný trh. Rozsah flexibility tak bude záležet na stupni deformace trhu, které budou jednotlivé státy ochotny tolerovat.

I po případném přijetí Lisabonské smlouvy budou nadále přetrvávat rozdílné finanční a zejména fiskální politiky. U států, které jsou součástí měnové unie, je určování vlastní fiskální politiky jedinou možností, jak zajistit fungování daného státu. Daňové systémy v jednotlivých členských státech jsou navíc zásadním způsobem ovlivňovány historickými tradicemi, zavedeným systémem finančních orgánů, sociologickými faktory a v neposlední řadě také ekonomickými podmínkami (např. daňová podpora bytové výstavby apod.).

V tomto ohledu je jasné patrné, že fiskální politika, tedy oblast daní, je velice specifická. Nepřímé daně, které mají obrovské možnosti deformovat jednotný trh, vytvářet anomálie a znevýhodňovat nebo naopak zvýhodňovat subjekty z určitých členských států, byly právě z těchto důvodů do značné míry již harmonizovány. Je samozřejmé, že určitá ustanovení jednotlivých

zákonů jsou národními úpravami, celková koncepce ale vychází ze snahy nastavit rovné podmínky ve všech členských státech. V současné době tak máme harmonizovanou úpravu daně z přidané hodnoty, spotřební daně a jako poslední byly v České republice zavedeny „energetické“, někdy nazývané „ekologické“, daně. Postupně se začíná hovořit i o nutnosti harmonizovat přímé daně, jako první v této oblasti je uvažováno o dani z příjmu právnických osob, kde již první práce začaly, ovšem samotné přijetí těchto idejí bude ještě poměrně složité.

Proti používání institutu posílené spolupráce v oblasti finančního práva je nutné uvést i možnost zneužití této spolupráce proti nezúčastněným členským státům. Pokud bude naplněno kvórum 9 států majících snahu společně upravit i fiskální politiky svého státu ve vztahu k ostatním státům následně může dojít k značnému znevýhodnění států, které z jakýchkoliv důvodů nemají na unifikaci, resp. užší spolupráci, zájem. Důvodů pro odmítání užší spolupráce může být několik a to v závislosti na ekonomické situaci jednotlivých států. Typickým důvodem pro odmítnutí užší spolupráce v oblasti daňové je recese ekonomiky členského státu EU, který pokud je členem měnové unie již nemá jakékoliv další možnosti reálně pomoci ekonomice k růstu. Na základě těchto důvodů lze předpokládat v budoucnosti užší spolupráci i v oblasti daní, ovšem nikoliv na rozsáhlejší území EU, ale spíše na menších územích, kdy státy jsou na přibližně stejné hospodářské úrovni. Lze předpokládat využití tohoto postupu např. na Balkánské země po jejich vstupu do EU, kdy Chorvatsko, Srbsko, Černá Hora, Kosovo, Bosna a Hercegovina, FRYM (Makedonie), Albánie, Bulharsko a Rumunsko – díky jejich historickým zkušenostem a blízkosti si zemí i jejich občanů – se budou snažit institutu užší spolupráce využívat a i díky tomu nastartovat rozvoj ekonomiky ve svých státech.

V jedné oblasti by ale využití posílené spolupráce zcela jasně nedeformovalo trh, ale naopak by postupnou harmonizací bylo dosaženo zjednodušení a usnadnění jednotného trhu a bylo by tak pro občany EU i pro právnické osoby mnohem snazší využívat všech svobod, na kterých EU stojí. Touto oblastí je zcela nepochybně problematika správy daní. V současné době každý stát má svoji vlastní organizační i funkční strukturu správy daní a již samotná

mezinárodní spolupráce je i přes výše naznačené formy spolupráce a částečnou harmonizaci značně komplikovaná právě z důvodu rozdílnosti v jednotlivých členských státech. Naproti tomu v případě, že by došlo díky principu posílené spolupráce k postupné harmonizaci, každý občan EU, příp. každá právnická osoba, by pak mohl náležitým způsobem odhadovat náklady spojené se správou daní a tedy i působením na daném trhu. Pro členské země, které by se na postupné harmonizaci díky posílené spolupráci podílely by to ale neznamenal opuštění jejich daňových zákonů a harmonizaci daní jako takových, jednalo by se výlučně o harmonizaci postupů správců daně a s tím spojené administrativy při zachování konkrétních specifik jednotlivých států.

Je otázkou, co v budoucnu institut užší spolupráce pro členské země EU přinese. Jeho využitelnost s ohledem na nutnost jeho použití při účasti nejméně 9 členských států bude v budoucnu stoupat společně s rozšiřováním počtu členských států EU. Věřme, že výsledkem užších spoluprací bude nikoliv vícerychlostní Evropa, ale spíše diferenciací výběrem dle vůle státu. Pokud by totiž skupina členských států, které jsou v určité oblasti politik vyspělejší než ostatní, oddělila od ostatních členských států, pak by mohla nastat situace, kdy by méně vyspělé státy již nikdy nedosáhly úrovně vyspělejších států. Tím by došlo k výraznému rozdělení a Evropská unie by tak ztratila původní cíl, kterým bylo, je, a i v budoucnu by mělo být vytvoření jednotné Evropy.

Závěr

Daňová politika je pro členské státy Evropské unie jedna z nejvíce citlivých oblastí dalšího vývoje. V současné době je harmonizace daní i správy daní v rámci jednotného trhu stále nedorešena a existuje mnoho variant dalšího vývoje. Výrazným způsobem může jednotlivé státy v jejich pohledu na problematiku sbližování a sjednocování daňového práva ovlivnit i právě probíhající světová hospodářská krize. V součinnosti s rozšířením Evropské unie na 27 členských států lze očekávat zpomalení a ztížení procesu harmonizace daní především z důvodu, že u většiny procedurálních otázek, které se týkají daní, je vyžadován souhlas všech členských států.

Harmonizace a spolupráce v oblasti daní by však rozhodně měla pokračovat. Existence daně z přidané hodnoty jako univerzální všeobecné daně je vnímána jako samozřejmost. V rámci daně z přidané hodnoty však má každý stát *de facto* rozdílné sazby, rozdílné zařazení jednotlivých položek atd. Přesto je daň z přidané hodnoty nejvíce harmonizovanou daní v jednotné Evropě. Oblast harmonizace akcí v prostoru Evropské unie je z mnoha pohledů komplikovaná. Obzvláště spotřební daně z alkoholu a alkoholických výrobků mají v mnoha zemích svůj historicky položený základ a jejich řízená harmonizace vyvolává značnou nevoli na straně těch členských států, kterých se to nejvíce dotýká.

Nejvíce problémovou oblastí harmonizace daní v Evropské unii jsou přímé daně. I přesto, že s harmonizací přímého zdanění počítá již Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, v současné době dochází k tzv. negativní harmonizaci prostřednictvím judikátů Soudního dvora.

Jak bylo výše naznačeno, možným východiskem pro nejbližší období je využívání principu posílené spolupráce, kdy v případě úspěchu států účastnících se této spolupráce a s tím spojeným ekonomickým prospěchem by mohlo dojít k prolomení nevole členských států Evropské unie harmonizovat daňovou oblast. Tímto by došlo k odstranění dalších deformací a zajištění jednoho z hlavních cílů Evropské unie – zajištění hladkého fungování vnitřního trhu.

Daňová politika by tak více podporovala další obecné cíle Evropské unie, kterými jsou hospodářský růst, zaměstnanost a konkurenceschopnost, stejně jako cíle v oblasti životního prostředí a energetiky.

Kontaktní údaje na autora – email:

jan.neckar@law.muni.cz