

Jednotné evropské daně?

Dana Bárková

ABSTRACT

The article deals with the problem of tax harmonisation in EU Member States. While indirect taxes are already harmonized quite sufficiently, direct taxes are not. Until direct taxes are harmonized at least to certain level, it is difficult to think about a really single financial market. On the other hand, there are some drawbacks to this decision. However, it is necessary to say that the diversity of tax systems in EU Member States is too big to support common European market.

1 HARMONIZACE DANÍ V EU

Dalo by se očekávat, že postupující integrace Evropy povede k jakési spontánní harmonizaci daňových systémů, skutečnost však je jiná. Harmonizace konkrétní daně se týká základu daně i sazby určené daně. Zpravidla postupuje v postupných krocích. Někteří autoři sem zahrnují i tzv. negativní harmonizaci, tj. zákaz takového chování členského státu, které by narušovalo existenci jednotného vnitřního trhu. To však za harmonizaci považovat nelze.

Harmonizace *nepřímých* daní (zejména DPH) již významně pokročila, dosud však nepřímé daně nejsou na území členských států zcela jednotné. U DPH je sice používán stejný systém zdanění a víceméně stejný základ daně, různé sazby daně však vedou k tomu, že při transakcích mezi členskými státy je třeba stále uplatňovat komplikovanější princip země určení.

V případě *přímých* daní zatím o sblížení nelze ani hovořit. Je však otázkou, zda je vůbec zájem tyto daně harmonizovat až unifikovat. V prostředí (potenciálně) jednotné monetární politiky a vysokého stupně harmonizace DPH a spotřební daně členským státům skutečně nezbyvá mnoho funkčních ekonomických nástrojů, které by mohly účinně využívat, takže se ani nelze divit, že se autonomní politiky v oblasti přímých daní vzdát nechtějí. Sladěny jsou pouze některé dílčí otázky, které bránily rozvoji podnikání (týkající se především převodů dividend a kapitálových příjmů mezi podniky ve skupině). Zatímco lze pozorovat alespoň určitou snahu zjednodušit daňové prostředí pro obchodní společnosti podnikající na území více členských států, v případě daní týkajících se soukromých osob je situace daleko horší. Přestože zakládací smlouvy uvádějí jako jednu z hlavních svobod volný pohyb osob (ekonomicky myšleno především pracovníků), reálné právní prostředí (různé konstrukce daně z příjmu fyzických osob, různě řešené sociální a zdravotní pojištění i nejednotně řešená otázka zamezení dvojího zdanění příjmů) tvoří (kromě jazykových a kulturních faktorů) jistě jednu z největších překážek jeho dalšího rozvoje.

Na vývoji evropských daní se jistě odráží i skutečnost, že od počátku devadesátých let je v členských státech průběžně sledováno plnění tzv. Maastrichtských konvergenčních kritérií, která předpokládají mj. i fiskální disciplínu zúčastněných států. Svě daňové systémy musejí členské státy budovat tak, aby rozpočet nebyl schodkový. I u států, které členy Eurozóny jsou, je jistou „pojistkou“ dodržování fiskální disciplíny Pakt stability a růstu. V současné ekonomické situaci se dodržení jeho podmínek stává velmi obtížným

Různé míry zdanění korporací vedou k tomu, že společnosti vyvádějí zisky do oblastí s nižším zdaněním a nižší byrokratickou zátěží spojenou s jejich placením. Z daňových důvodů přesunulo sídlo svého (resp. své mateřské společnosti) podnikání již devět tisíc¹ českých podniků do oblastí, které jsou obecně označovány jako daňové ráje (nebo off-shore finanční centra). Za typické rysy těchto zemí jsou považovány:

- nízké daňové sazby, (nízko stanovené) paušální daně,
- velmi nízké požadavky na základní kapitál a jeho splacení,
- nevyžadování účetnictví a auditu,
- neexistence smluv o dvojím zdanění.

Kromě vyslovených daňových rájů se rozlišují i země daňově výhodné, kde fungují standardní daňové systémy a požadavky na zveřejňování údajů, jen sazby jsou nižší, než je obvyklé.

Obecná představa daňových rájů je ostrovní stát, možná s ne příliš důsledným právním řádem a jeho vymahatelností. Pokud však prohlédneme seznam zemí, které jsou za daňové ráje nebo země daňově výhodné považovány, najdeme mezi nimi (překvapivě?) i některé členské státy EU a jejich území. Za daňové ráje jsou mj. obecně považovány Britské panenské ostrovy, Gibraltar, Kypr, Lucembursko, Nizozemsko, Nizozemské Antily ... V souvislosti s opatřeními proti finanční krizi a recesi se hovoří o boji proti daňovým rájům.² Jak však proti nim bojovat, když tyto oblasti jsou přímo uvnitř jednotného trhu?

2 POROVNÁNÍ DAŇOVÝCH SYSTÉMŮ ČLENSKÝCH STÁTŮ EU

Eurostat³ vydal v r. 2008 již druhé komplexní hodnocení daňových systémů členských států. Zpráva konstatuje, že průměrná daňová kvóta v EU za rok 2006 (poslední komplexně zpracovávané období) je 39,9 procent a je stále výrazně vyšší než např. v USA a Japonsku, navíc v porovnání s předchozím rokem došlo spíše k jejímu zvýšení. Celková daňová zátěž se přesouvá spíše k nepřímým daním, nové státy EU obecně vykazují nižší daňovou zátěž.

Jak ukazují i údaje tabulky 1, existují v oblasti přímých daní velké rozdíly v daňových systémech jednotlivých členských států. Daně z příjmů právnických osob jsou zpravidla řešeny jako proporcionalní, výjimečně je daňových sazeb více. Sazby se v jednotlivých státech liší až 3,5 násobně. Největší rozdíly však vykazují daně z příjmu fyzických osob, které se liší nejen sazbami, ale i vymezením základu daně (jistým extrémem je „superhrubá mzda“ zavedená od minulého roku) a konstrukcí daně. Část členských států využívá rovnou daň v rozpětí 10-20 % (v tabulce označeny červeně), ostatní mají progresivní zdanění se dvěma až sedmi daňovými sazbami s různou mírou progresu. Je pak prakticky nemožné údaje o jednotlivých členských státech srovnat. Jednotné není ani pojetí a rozsah placení pojistného na sociální a zdravotní pojištění, které OECD mezi přímé daně také počítá. Pro migrující pracovníky je značně zatěžující i existence různých systémů vyloučení dvojího zdanění v jednotlivých členských státech.

¹ Přesněji 8990 – viz Junek A., Vyhánění do ráje. Oproti r. 2006 se tento počet zvýšil o 1656.

² Viz závěry summitu G20 z dubna 2009.

³ Ve spolupráci s DG TAXUD

**Tabulka 1: Charakteristiky daňových soustav členských zemí EU v r. 2008
(nejpříznivější hodnoty jsou vyznačeny tučně, nejméně příznivé tučnou kurzívou)**

| <i>Členský stát</i> | <i>Rozpětí daň. sazeb FO¹</i> | <i>Daň z příjmu PO²</i> | <i>Celkové daňové zatížení (% HDP v r. 2006)²</i> |
|---------------------|--|------------------------------------|--|
| Belgie | 25-50 | 33,99 | 44,6 |
| Bulharsko | 10 | 10 | 34,4 |
| Česká republika | 15 (SH mzda) | 20 | 36,2 |
| Dánsko | 5,5-26,5 | 28 | 49,1 |
| Estonsko | 20 | 21 | 31 |
| Finsko | 0-30,5 | 26 | 43,5 |
| Francie | 0-40 | 33,3 | 44,2 |
| Irsko | 20, 41 | 12,5 | 32,6 |
| Itálie | 23-43 | 27,5 | 42,3 |
| Kypr | 0-30 | 10 | 36,6 |
| Litva | 15 | 15 | 30,1 |
| Lotyšsko | 25 | 15 | 29,7 |
| Lucembursko | 0-38 | 22 | 35,6 |
| Maďarsko | 18-40 | 16 | 37,2 |
| Malta | 0-35 | 35 | 33,8 |
| Německo | 0-45 | 15 | 40,6 |
| Nizozemí | 33-52 (SZ) | 20-25,5 | 39,5 |
| Polsko | 0-32 | 19 | 33,8 |
| Portugalsko | 10,5-42 | 25 | 35,9 |
| Rakousko | 0-50 | 25 | 41,8 |
| Rumunsko | 16 | 16 | 28,6 |
| Řecko | 5-40 | 25 | 31,4 |
| Slovensko | 19 | 19 | 29,3 |
| Slovinsko | 16-41 | 22 | 39,1 |
| Španělsko | 24-43 | 30 | 36,5 |
| Švédsko | 0-25 | 28 | 48,9 |
| Velká Británie | 10-40 | 30 | 37,4 |

Zdroje dat: ¹Zajatci daňového ostrova, Ekonom 25/2009, ²Taxation Trends in EU, 2008

Světová banka provádí již šestým rokem rozsáhlé šetření o obtížnosti podnikání v členských státech (z členských států EU nejsou součástí průzkumu Malta a Kypr). Šetření zahrnuje celou řadu oblastí důležitých pro podnikání, každoročně je vyhodnocováno, které státy v uvedených oblastech nejvíce a nejméně pokročily. Jednou z oblastí, která může ztížit podnikání v příslušném státě, je samozřejmě i náročnost daňového systému, kterému se podnikatel musí podrobit. Ta je podle 90 % dotázaných podnikatelů jednou z pěti největších překážek narušujících podnikatelské prostředí. IBRD vyhodnocuje tři ukazatele – kolikrát musí podnikatel platit daně, kolik hodin ročně musí strávit výpočtem daní a jaké je jeho celkové daňové zatížení, tj. kolik procent zisku odvádí podnikatel na daních. Samozřejmě se nejedná o vyčerpávající charakteristiky daňové soustavy, ale domnívám se, že poskytují velmi zajímavé srovnání.

Zařazení České republiky mezi sledovanými státy, a to zejména z hlediska administrativní náročnosti daní, kde ČR bezkonkurenčně „vítězí“ mezi ostatními členskými státy,⁴ by mělo být impulsem pro další vývoj naší daňové legislativy.

Tabulka 2: Náročnost daňového prostředí členských států EU v rámci členských zemí IBRD (nejpříznivější hodnoty jsou vyznačeny tučně, nejméně příznivé tučnou kurzívou)

| <i>Členský stát</i> | <i>Celkové pořadí (ze 181 států)</i> | <i>Počet plateb (za rok)</i> | <i>Časová náročnost (hodin za rok)</i> | <i>Procento zdanění (ze zisku podniku)</i> |
|---------------------|--|----------------------------------|--|--|
| Belgie | 64 | 11 | 156 | 58,1 |
| Bulharsko | 94 | 17 | 616 | 34,9 |
| Česká republika | 118 | 12 | 930 | 48,6 |
| Dánsko | 13 | 9 | 135 | 29,9 |
| Estonsko | 34 | 10 | 81 | 48,6 |
| Finsko | 97 | 20 | 269 | 47,8 |
| Francie | 66 | 11 | 132 | 65,4 |
| Irsko | 6 | 9 | 76 | 28,8 |
| Itálie | 128 | 15 | 334 | 73,3 |
| Litva | 57 | 15 | 166 | 46,4 |
| Lotyšsko | 36 | 7 | 279 | 33,0 |
| Lucembursko | 14 | 22 | 59 | 21,0 |
| Maďarsko | 111 | 14 | 330 | 57,7 |
| Německo | 80 | 16 | 196 | 50,5 |
| Nizozemí | 30 | 9 | 180 | 39,1 |
| Polsko | 142 | 40 | 418 | 40,2 |
| Portugalsko | 73 | 8 | 328 | 43,6 |
| Rakousko | 93 | 22 | 170 | 54,5 |
| Rumunsko | 146 | 113 | 202 | 48,0 |
| Řecko | 62 | 10 | 224 | 47,4 |
| Slovensko | 126 | 31 | 325 | 47,4 |
| Slovinsko | 78 | 22 | 260 | 35,7 |
| Španělsko | 84 | 8 | 324 | 60,2 |
| Švédsko | 42 | 2 | 122 | 54,5 |
| Velká Británie | 16 | 8 | 106 | 35,3 |

Zdroj dat: Doing Business 2009

Vzhledem ke stupni integrace evropského trhu by se dalo očekávat, že v rámci 181 sledovaných zemí (mezi nimiž tvoří sledované členské státy EU méně než sedminu) budou údaje za státy EU tvořit alespoň relativně sourodou skupinu. Údaje zjištěné odborníky IBRD však tuto hypotézu nepotvrzují. IBRD ani členské státy EU nepovažují za sourodou skupinu – zatímco většina „tradičních“ členských států je zařazována mezi bohaté státy OECD, většina nově přistoupičích členských států⁵ je zařazována do skupiny států střední a východní Evropy, která i podle šetření IBRD vykazuje v řadě oblastí odlišné celkové parametry. Studie IBRD v každém případě přináší zajímavé informace a srovnání nejen v rámci nejbližšího okolí – EU – ale i celosvětově. Bohužel ne informace právě povzbudivé.

⁴ Poslední dostupné údaje jsou ze zprávy z roku 2009, která hodnotí údaje k 1. 6. 2008. Alespoň zčásti tedy reflektuje i dopady změn daňové soustavy poté, co v účinnost vstoupil Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů (zák. č. 261/2007 Sb.)

⁵ Bulharsko, Estonsko, Litva, Lotyšsko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko

3 ZÁVĚR

Je všeobecně známo, že daňové systémy v jednotlivých členských státech se navzájem liší. Sama jsem však byla překvapena velikostí existujících rozdílů.

Velký „rozptyl“ mezi daňovými systémy uvádějí jak zpráva IBRD, tak Eurostat. Jen pro shrunutí: celková daňová kvóta (podíl vybraných daní včetně pojistného soc. zabezpečení na celkovém HDP) se v jednotlivých členských státech pohybovala od 28,6 (Rumunsko) do 49,1 (Dánsko), struktura daňového systému je tvořena nepřímými daněmi v míře od 30,9 % (Česká republika) do 56,5 % (Bulharsko), příspěvky sociálního zabezpečení tvoří v jednotlivých státech od 2,1 % (Dánsko) do 44,7 % (Česká republika). I zde se tedy bohužel Česká republika vyskytuje na „předních“ místech.

Různé daňové systémy v oblasti nepřímých daní nejsou však vždy vnímány negativně. Řada odborníků naopak vítá možnost daňové konkurence mezi jednotlivými státy, a to i v rámci jednotného vnitřního trhu. Odpůrci harmonizace poukazují na to, že nedostatek daňové konkurence má za následek vyšší daňové sazby, způsobuje pomalejší růst ekonomiky a především zúsobuje ztrátu fiskální autonomie zapojených států.⁶ Obecně se také usuzuje, že harmonizace přímých daní vede ke zvýšení zdanění nemobilních výrobních faktorů a snížení daní u faktorů mobilních. Vzhledem k situaci na jednotném vnitřním trhu EU to znamená zvýšení daňového zatížení práce a snížení zdanění kapitálu. Tento trend se skutečně projevuje. Ve většině států došlo v posledních letech ke snížení daně z příjmu právnických osob.

Je ale evropský trh skutečně jednotný? Bohužel je třeba říci, že (stále ještě) ne. Mělo by se směřovat k větší harmonizaci? Na to mohou být různé názory. Má-li být vytvořen skutečně jednotný ekonomický prostor, měla by být vytvořena i odpovídající daňová soustava pro tento prostor. Ale pak bychom ale už měli Spojené státy evropské, a k tomu čas jistě (ještě) nenazrál ...

LITERATURA

1. Doing Business 2009. Washington : International Bank for Reconstruction and Development/World Bank 2008 [online]. [cit. 2009-9-5]. Dostupné na : http://www.doingbusiness.org/Documents/FullReport/2009/DB_2009_English.pdf,
2. HRUŠKA, B., PRAVEC, J. Zajatci daňového ostrova. Praha : Ekonom č. 25/2009, str. 50-53, ISSN 1210-0714
3. HUIZINGA, H. Profit Shifting Activities in Europe, Brussels Tax Forum 2009, Brusel 30.- 31. 3. 2009 [online]. [cit. 2009-3-3]. Prezentace dostupná na http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_conferences/tax_forum/article_5799_en.htm,
4. JUNEK, A. Vyhnání do ráje. Praha : Ekonom č. 10/2009, str. 16-21, ISSN 1210-0714
5. NERUDOVA, D. Harmonizace daňových systémů zemí EU. Praha : ASPI, 2005. ISBN 80-7357-142-0

⁶ Viz Nerudová: Harmonizace daňových systémů v EU

6. Summer Course on European Taxation Law. *Soubor podkladových materiálů ke kurzu 208B04 pořádaném Academy of European law (ERA)*. Trier, 23. – 27. 6. 2008. Trier: ERA 2008. ISBN nebylo přiděleno.
7. ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňové teorie*. Praha : C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8
8. *Taxation trends in the European Union*. Luxembourg : Eurostat, 2008. ISBN 978-92-79-08400-3. [online]. [cit. 2009-20-3]. Dostupné na webových stránkách EU : http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008.pdf
9. WEBER, M. *Kouzlo jednotného finančního trhu*. Praha : Ekonom 13/2008, str. 60, ISSN 1210-0714

KONTAKT

Mgr. ing. Dana Bárková, Ph.D.
Západočeská univerzita v Plzni
Fakulta právnická
Sady Pětatřicátníků 14
306 14 Plzeň
e-mail: barkova@kfp.zcu.cz