

Evropská unie uvažuje o harmonizaci či alespoň koordinaci, neboť celá řada členských států finanční sektor zdaňuje, nicméně podoba zdanění se v jednotlivých členských státech liší.

4.1 Harmonizace nepřímých daní

Snaha o harmonizaci daňových soustav od počátku velmi úzce souvisela s myšlenkou jednotného vnitřního trhu, neboť jeho vytvoření spočívalo zejména v odstranění bariér obchodu, které představovaly především rozdílné systémy nepřímého zdanění a rozdílné daňové sazby.

V Evropě byly aplikovány dva systémy nepřímého zdanění, proto Evropská komise musela zvážit, jaký systém pro harmonizaci nepřímého zdanění zvolí. Francie jako jediná uplatňovala systém daně z přidané hodnoty (všeobecná daň ze spotřeby uvalovaná na přidanou hodnotu produkce), všechny ostatní členské země uplatňovaly kumulativní kaskádový systém daně z obratu (daň uvalovaná na hrubou hodnotu produkce, tzn. počet produkčních stupňů ovlivňuje velikost výsledné daně). Kromě výše uvedených daňových systémů ještě všechny země uplatňovaly selektivní daně – daně uvalované pouze na vybrané produkty (akcízy, spotřební daně). Zdaňování v kumulativním kaskádovém systému daně z obratu je uvedeno v následující tabulce:

Tabulka č. 2

Vliv kumulativního kaskádového systému na velikost daně ⁽¹⁾			
	Cena před zdaněním v Kč	Daň 19% v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500,00	95,00	95,00
pila	1 000,00	190,00	190,00
výrobce parket	1 500,00	285,00	285,00
velkoobchod	2 000,00	380,00	380,00
maloobchod	2 500,00	475,00	475,00

(1) V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

Při existenci kumulativního kaskádového systému daně z obratu je v každém výrobním či distribučním stupni jako daň odvedeno určité procento z hodnoty produktu (na rozdíl od DPH, kdy se sledují plnění na vstupu a výstupu). Ačkoliv je tedy systém z administrativního hlediska jednodušší, má jeden vážný nedostatek. **Kumulativní kaskádový systém daně z obratu způsobuje deformace tržního prostředí, neboť díky skutečnosti, že daňové zatížení roste přímo**

úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce, výrobci a distributoři raději vytvářejí integrace, neboť jejich prostřednictvím mohou ovlivnit výšku daňového zatížení.

Systém daně z přidané hodnoty na rozdíl od kumulativního kaskádového systému daně z obratu nenutí výrobce či distributory k integraci, neboť v každém produkčním či distribučním stupni je státu odváděna stejně velká daň. Poďvejme se nyní na příklad z tab. č. 3 v systému daně z přidané hodnoty.

Tabulka č. 3

Vliv systému daně z přidané hodnoty na velikost daně ⁽¹⁾ v Kč				
	Cena bez daně v Kč	Daň 19% v Kč	Výpočet v Kč	Odvedená daň v Kč
dřevařský podnik	500,00	95,00		95,00
pila	1 000,00	190,00	190 – 95 =	95,00
výrobce parket	1 500,00	285,00	285 – 190 =	95,00
velkoobchod	2 000,00	380,00	380 – 285 =	95,00
maloobchod	2 500,00	475,00	475 – 380 =	95,00

(1) V každém produkčním nebo distribučním stupni je zisková marže 500 Kč.

Jak je patrné z výše uvedené tabulky, **v systému daně z přidané hodnoty je daňové zatížení zcela nezávislé na délce výrobního či distribučního řetězce.**

Z hlediska daňové teorie se daň z přidané hodnoty řadí do kategorie všeobecných daní ze spotřeby. Záměrem je zdanit veškeré soukromé výdaje, proto je předmětem daně nejen zboží, ale i služby. Daň z přidané hodnoty se vztahuje i na služby, protože v některých případech je poskytování služeb blízkým substitutem zboží (např. nákup sekačky na trávu je substitutem služby poskytované zahradnictvími – posekání trávníku, nebo zakoupení pračky je substitutem služby, kterou poskytují prádelny a čistírny). Dále jsou služby předmětem daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že **ve vyspělých ekonomikách s růstem celkových příjmů občanů roste podíl výdajů připadajících na služby**⁵⁷ (tzn. občané s vyššími příjmy utratí za služby více než občané s nižšími příjmy).

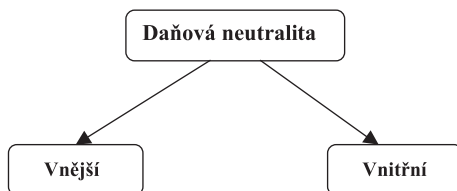
Dalším požadavkem, který zvolený systém nepřímého zdanění musí splňovat, je měřitelnost – **daň musí být měřitelná, aby daňové zatížení bylo rovnoměrné** (tedy aby dopadlo na všechny stejně). **To vše ovšem nemohl kumulativní kaskádový systém daně z obratu, který existoval v 60. letech**

⁵⁷ Např. člověk s vyššími příjmy raději nakoupí službu – posekání trávníku, než aby kupoval zboží – sekačku na trávu.

v členských státech Evropských společenství, zajistit⁵⁸. Daň musí být stanovena přesnou částkou ve formě procenta z prodejní ceny tak, aby bylo možno zachovat soulad mezi výdaji individuálních spotřebitelů a daňovým zatížením. U identických produktů je také nutno stanovit daň ve stejné výši (prodejní cena identických produktů by neměla být ovlivňována rozdílnými daňovými sazbami).

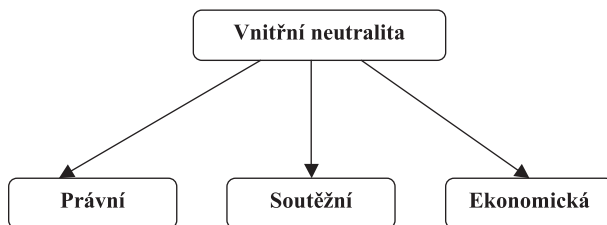
Dalším atributem daně z přidané hodnoty je její **nepřímý výběr**. Daň je plně přesouvána na spotřebitele a odráží se v prodejní ceně zboží a služeb. **Aplikace daně z přidané hodnoty na rozdíl od kaskádového systému daně z obrátu nenarušuje soutěž na trhu**, je tzv. neutrální. Velikost daňové povinnosti v tomto případě **nemůže být ovlivněna rozsahem vertikální či horizontální integrace**⁵⁹.

Daňovou neutralitu daně z přidané hodnoty lze dále rozdělit následovně:



Vnější neutralita je spojena s mezinárodními aspekty daně z obrátu. Vnější neutralita je zaručena v případě, že daň uvalovaná na dovozy nepřesahuje částku daně, která je uvalována na domácí zboží stejného druhu; částka vrácené daně u exportu se musí rovnat dani, která na ně byla uvalena.

Vnitřní neutralita (je spojena s neutralitou vnitřního trhu) je zaručena v případě, kdy jsou exporty od daně osvobozeny a na importy je uvalována daň ve stejné výši jako na domácí produkci. Vnitřní neutralitu lze dále rozdělit na:



Právní neutralita daně je zaručena, pokud existuje vztah mezi daňovým zatížením a mírou spotřeby daňového poplatníka, tedy pokud je daň měřitelná. Výše daně z obrátu musí být stanovena procentem z prodejní ceny, protože jen tak

⁵⁸ V kumulativním kaskádovém systému nelze výslednou daň přesně stanovit, neboť závisí na počtu subjektů, které vstupují do produkčního cyklu.

⁵⁹ Viz tab. č. 3.

Ize zaručit, že daňové zatížení bude rovnoměrné. Je nutné zdůraznit, že **při aplikaci kumulativního kaskádového systému daně z obratu nemůže být právní neutralita nikdy dosažena**, neboť vertikální a horizontální integrací může docházet k redukci daně. Navíc daňové zatížení nelze přesně určit, neboť identické zboží může pocházet od různých producentů s odlišnými stupni integrace, a tudíž jeho daňové zatížení může být různé.

Soutěžní neutralita je zaručena, pokud daňové zatížení není závislé na míře vertikální či horizontální integrace. Pokud je daň stanovena procentem z prodejní ceny, podniky nemají důvod k tzv. daňovým integracím, a nedochází tedy k deformacím hospodářské soutěže.

Ekonomická neutralita je definována v úzké souvislosti s efektivní alokací výrobních zdrojů. Daňové sazby by tedy měly ovlivňovat tržní mechanismus co nejméně, aby mohlo docházet k efektivní alokaci zdrojů.

Kumulativní kaskádový systém daně z obratu nezaručuje vnější ani soutěžní neutralitu. V případě, že je při exportu vracena vyšší částka než částka uvalené daně, bude zvýhodňován producent s delším výrobním řetězcem (porušení vnější neutrality). Výše uvedený systém může deformovat hospodářskou soutěž, neboť může docházet k protekcionismu (tedy ochraně domácí ekonomiky a diskriminování zahraničního zboží formou uvalování vyšší daně než na domácí produkty) a fiskálnímu dumpingu.

Shrňme si nyní vlastnosti jednotlivých systémů nepřímého zdanění. Charakteristika kumulativního kaskádového systému daně z obratu:

- přináší státu vyšší daňový výnos (i s nízkými sazbami daně lze dosáhnout relativně vysokého daňového výnosu – srov. tab. č. 2 a tab. č. 3),
- daňové sazby jsou výrazně nižší, neboť jsou uvalovány na hrubou hodnotu produkce,
- problematické zdaňování služeb,
- systém je méně administrativně náročný jak pro poplatníky, tak pro stát,
- systém nezaručuje soutěžní neutralitu – daňové zatížení roste s délkou produkčního a distribučního řetězce,
- nelze určit skutečnou výšku daně při dovozu, proto nelze zaručit vnější neutralitu.

Charakteristika systému daně z přidané hodnoty:

- v systému lze zaručit daňovou neutralitu,
- daňové sazby jsou výrazně vyšší, neboť jsou uvalovány pouze na přidanou hodnotu,

- systém je administrativně náročnější jak pro poplatníky, tak pro stát,
- bezproblémové zdaňování služeb,
- lze přesně určit výšku daně.

Všechny tyto skutečnosti vedly k tomu, že se Evropská komise rozhodla nejen nepřímé daně harmonizovat, ale také nahradit stávající kumulativní kaskádový systém nepřímého zdanění systémem daně z přidané hodnoty (dále jen DPH)⁶⁰.

Systém daně z přidané hodnoty zvolený pro harmonizaci nepřímého zdanění umožňuje dva principy zdaňování. Prvním z nich je **princip země určení**⁶¹. Tento systém vyžaduje ekonomickou spolupráci, neboť bez ní by mohlo docházet k deformacím hospodářské soutěže. Jednak z důvodu dvojího zdanění (zejména v situaci, kdy by bylo dováženo zboží ze země, která používá princip země původu – v zemi dovozu by tedy bylo zboží zdaněno podruhé na základě principu určení), a jednak z důvodu ovlivňování konkurenceschopnosti (v situaci, kdy země aplikují rozdílné daňové sazby). Z tohoto důvodu většina zemí (na základě GATT⁶²), které aplikují princip země určení, osvobozuje export od daně, a naopak zdaňuje dovoz, aby zabránila dvojímu zdanění.

Druhým principem je **princip země původu**, na jehož základě jsou produkty a služby zdaněny v zemi původu. Tento princip ovšem předpokládá jednotné daňové sazby, neboť jejich rozdíly mohou deformovat hospodářskou soutěž.

Taktéž systém spotřebních daní (akcízů), který je uplatňován v Evropských společenstvích, umožňuje zdaňování buď na principu země původu, nebo na principu země určení, stejně jako v případě systému daně z přidané hodnoty.

4.2 Harmonizační proces daně z přidané hodnoty

4.2.1 Strukturální harmonizace

V první fázi harmonizace v Evropských společenstvích se tedy jednalo především o zavedení jednotného systému nepřímého zdanění. Pokud by k harmonizaci tohoto systému nedošlo, nebyl by možný vznik společného trhu, neboť na základě rozdílných systémů nepřímého zdanění by na vnitřních trzích jednotlivých zemí docházelo k deformacím hospodářské soutěže.

⁶⁰ Viz tzv. ABC zpráva (ABC report) a Neumarkova zpráva (Neumark report), jež byly výsledkem činnosti několika pracovních skupin, jejichž úkolem bylo posoudit možnosti harmonizace nepřímého zdanění v rámci Evropských společenství.

⁶¹ Zboží a služby jsou zdaňovány v zemi spotřeby.

⁶² Všeobecná dohoda o clech a obchodu (General Agreement on Tariffs and Trade).