

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

KATEDRA VEŘEJNÝCH FINANCÍ



Komparace harmonizace zdanění příjmů korporací a daňové konkurence v Evropské unii a ve Spojených státech amerických

Diplomantka: **Tereza Paichlová, studentka oboru Zdanění a daňová politika**

Vedoucí diplomové práce: **Doc. Ing. Lenka Láchová, CSc.**

2009

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracovala samostatně.

Použitou literaturu a jiné materiály uvádím v příloženém seznamu literatury.

V Praze, dne 16. května 2009

Tereza Paichlová

Poděkování

Má poděkování patří především doc. Ing. Lence Láchové, CSc. za odborné vedení, konzultace a podnětné připomínky k této práci. Díky patří také mé rodině a přátelům, kteří mi jako vždy poskytli velkou podporu.

Obsah

Úvod.....	3
Daňové zatížení v zemích Evropské unie.....	5
Legislativní úprava zdanění příjmů právnických osob v EU	11
Prameny práva v Evropské unii.....	12
Úprava zdaňování korporací v Evropské unii.....	13
Směrnice Evropské unie k přímým daním.....	15
Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	18
Strategie harmonizace ve zdanění firem	19
Zdanění příjmů právnických osob a daňová konkurence v EU	23
Pozitivní a negativní pohled na daňovou konkurenci	23
Daňová konkurence a sazby korporátní daně v EU	26
Daňové zatížení ve Spojených státech amerických.....	31
Legislativní úprava zdanění příjmů právnických osob v USA.....	35
Federální daně.....	35
Daně na státní úrovni.....	36
Lokální daně	36
Prameny zdanění důchodových daní.....	37
Kodex o státních příjmech (Internal Revenue Code)	37
Správa státních příjmů (Internal Revenue Service) a další legislativní úprava.....	37
Procesní právo v USA	39

Plánované změny daňového systému USA	41
Zdanění příjmů právnických osob a daňová konkurence v USA	43
Vliv zdanění příjmů právnických osob na konkurenceschopnost USA	43
Daňové klima v jednotlivých státech USA a jeho vliv na daňovou konkurenci	47
Metodologie ukazatele SBTCI	52
Deset nejhůře a deset nejlépe hodnocených států dle SBTCI 2009.....	54
Komparace typických prvků daňových systémů v zemích EU a daňového systému USA.....	56
Komparace variability sazeb daní z příjmů právnických osob a daňové konkurence mezi jednotlivými státy USA a EU	60
Závěr	65
Seznam použité literatury	68
Odborné studie a literatura	68
Internetové zdroje	69

Úvod

Spojené státy americké jsou nejsilnější národní ekonomikou světa. Do jisté míry je tento hospodářský úspěch zapříčiněn i vysokou mírou integrace panující mezi padesáti státy a jedním federálním distriktem, které USA tvoří. Evropská unie je tvořena dvaceti sedmi státy a jejím cílem je dosáhnout hospodářské úrovně USA nebo ji dokonce překonat a stát se tak nejvýkonnější světovou ekonomikou. Proto také usiluje o co největší míru ekonomické integrace, která je dána mírou volnosti pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. S nástupem Evropské měnové unie a postupného zavádění jednotné měny euro se bude Evropská unie Spojeným státům stále více podobat. Zdá se tedy zajímavé prozkoumat vývoj některých aspektů, které míru integrace ovlivňují. Mezi tyto aspekty bezesporu patří i daňová konkurence mezi jednotlivými členskými státy a z ní vyplývající daňová harmonizace. Harmonizace daní v Evropské unii je tématem stále nedořešeným, a to především v oblasti přímých daní. Spojené státy americké mají za sebou dlouhou tradici, a tudíž by mohlo být zajímavé vyvození některých doporučení pro EU na základě amerických zkušeností.

Předmětem zkoumání mé práce budou tedy společné a odlišné rysy obou systémů v oblasti daňové harmonizace a daňové konkurence ve zdanění příjmů právnických osob. Hlavním výzkumným cílem, jak již jsem zmínila, bude nalézt vhodná doporučení pro Evropskou unii, samozřejmě za předpokladu, že nedojdu k závěru, že jsou obě společenství natolik rozdílná, že žádné doporučení nebude aplikovatelné. Dílčími cíly, které budou hlavnímu předcházet, bude popsat oba systémy, vymezit jejich kladné a záporné stránky a vytipovat významné státy v obou sledovaných oblastech z hlediska daňové konkurence.

Diplomovou práci rozdělím do třech hlavních částí. První část se bude týkat Evropské unie a bude dále dělena na část popisující typické prvky daňových systémů zemí EU z obecnějšího úhlu pohledu, hlavně pak míru daňového zatížení. Následovat bude harmonizace v oblasti zdanění příjmů, a to hlavně daní z příjmů právnických osob. Součástí této podkapitoly budou i plánované změny do budoucna. Třetí podkapitola se bude zabývat vlivem sazeb korporátních daní na daňovou konkurenci v Evropské unii.

Druhý oddíl bude věnován Spojeným státům americkým. Opět nejprve popíši míru zdanění. Jelikož složení amerického daňového mixu je poněkud odlišné od složení daňového mixu v Evropské unii, bude tato podkapitola obsahovat i stručný výčet daní v USA aplikovaných.

Následovat bude popis pramenů daňového práva týkajícího se důchodového zdanění, především zdanění příjmů právnických osob. Zajímavá bude i analýza struktury rozhodování na jednotlivých vládních úrovních. Samozřejmě bude zmíněn i možný budoucí vývoj v daňové oblasti. Další podkapitola, zabývající se zdaněním v USA, bude zkoumat jednak vliv zdanění příjmů korporací na americkou konkurenceschopnost ve světě a zároveň bude obsahovat analýzu celkového daňového klimatu jednotlivých států a jeho vliv na daňovou konkurenci v rámci USA.

Třetí komparativní část bude dávat do souvislostí informace z předchozích dvou oddílů. Pokusím se tam identifikovat společné a odlišné rysy obou systémů a nalézt možná zlepšující řešení použitelná v prostoru EU.

První dvě části mé práce budou hlavně nenormativní neboli pozitivistické, a to z důvodu nutnosti popisu obou srovnávaných systémů. Ve třetí části, kde budu oba systémy komparovat a pokusím se vyvodit doporučení pro EU, použiji normativní metodologii. Ve své diplomové práci hodlám použít několik obecně vědních metod. V prvních kapitolách budu zkoumat oba systémy, a tudíž použiji metodu analýzy. Při vyvozování závěrů budu pravděpodobně odhlížet od některých souvislostí, například jiných motivací právnických osob pro migraci mezi státy obou systémů. V tomto případě se jedná o metodu abstrakce. Nejdůležitější použitou metodou, která je obsažena i v názvu práce, bude metoda komparace. Tu použiji především ve třetí části, kde porovnáím nejprve daňové zatížení a ostatní charakteristiky obou systémů, harmonizaci zdanění příjmů a poté daňovou konkurenci vycházející z odlišnosti sazeb korporátní daně mezi státy USA a státy EU. Metodou syntézy na závěr vyvodím doporučení. Ze speciálně vědních metod použiji ekonomické metody zaměřené na zdanění, a to například složenou daňovou kvótu popisující míru daňového zatížení. V poslední části také použiji několik statistických ukazatelů.

Tištěné odborné publikace týkající se zdanění Evropského společenství byly poměrně snadno dostupné. Aktuální data jsem většinou čerpala z internetu. Prameny pro část pojednávající o Spojených státech amerických byly z převážné většiny psány v angličtině a v tištěné formě nepříliš aktuální, proto jsem čerpala hlavně ze zdrojů na internetu. Seznam použité literatury a elektronických zdrojů je uveden na konci práce.

Daňové zatížení v zemích Evropské unie

Evropská unie je politické a ekonomické seskupení, které od posledního rozšíření v roce 2007 tvoří 27 států s téměř 500 miliony obyvatel.¹ Pokud vezmeme v úvahu průměrnou hodnotu zdanění všech členských zemí, pak je EU společenstvím s velmi vysokým daňovým zatížením. V roce 2006 dosáhla složená daňová kvóta² ve všech 27 členských zemích hodnoty 39,9 % HDP. Tento údaj je téměř o 12 procentních bodů vyšší než dosahuje daňová kvóta v USA nebo Japonsku. Nejen v porovnání s těmito zeměmi, které se vyznačují nízkým zdaněním, je daňové zatížení v EU vysoké. Ve srovnání daňových kvót všech neevropských zemí OECD³ pouze Nový Zéland převyšuje hodnotu 35 %.⁴

Trend vysoké míry zdanění v EU trvá již několik dekad. Daňová kvóta prudce vzrostla již v sedmdesátých letech, o něco pozvolněji rostla v osmdesátých letech a v devadesátých letech tento trend pokračoval.⁵ Následující tabulka znázorňuje porovnání průměrné daňové kvóty v zemích Evropské unie a v zemích OECD v letech 1990 - 2006. V devadesátých letech je zde patrný již zmiňovaný nárůst hodnot. Nejvyšší úroveň dosáhla daňová kvóta v roce 1999, kdy dosáhla výše téměř 41 %. Sestupný trend, který ve většině členských států EU započal po roce 1999, trval do roku 2005. V roce 2006 došlo opět k růstu složené daňové kvóty, a to z hodnoty 39,3 % na hodnotu 39,9 %, tedy o 0,6 procentního bodu. Růst ovšem nebyl tak

¹ Evropská unie vznikla z Evropského společenství v roce 1993 na základě Smlouvy o Evropské unii, známější jako Maastrichtská smlouva, která navazovala na evropský integrační proces probíhající již od padesátých let 20. století. Zakládajícími členy dnešní EU byly v roce 1952 Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Německo a Nizozemsko - takzvaná „šestka“. K rozšíření unie došlo celkem šestkrát. Poprvé v roce 1973 o Dánsko, Irsko a Spojené království. Řecko se připojilo v roce 1981, následováno Španělskem a Portugalskem v roce 1986. Roku 1995 se členy staly dosud neutrální Finsko, Rakousko a Švédsko. Tyto země vystupují pod označením EU15. Předposlední páté rozšíření EU proběhlo 1. května 2004, kdy se Unie rozšířila o 10 zemí: Českou republiku, Estonsko, Kypr, Litvu, Lotyšsko, Maďarsko, Maltu, Polsko, Slovensko a Slovinsko. Toto období je označováno jako EU25. Zatím poslední šesté rozšíření proběhlo 1. ledna 2007 přistoupením Rumunska a Bulharska. Evropská unie [online], Wikipedie [cit. 18. 4. 2009], <http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropsk%C3%A1_unie>.

² Složená daňová kvóta je makroekonomický ukazatel, představující podíl daní včetně příspěvků na sociální pojištění na hrubém domácím produktu.

³ Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (zkráceně OECD z anglického originálu Organisation for Economic Co-operation and Development) je mezivládní organizace 30 ekonomicky nejrozvinutějších států na světě, které přijaly principy demokracie a tržní ekonomiky. Členy jsou následující země: Rakousko, Belgie, Kanada, Dánsko, Francie, Německo, Řecko, Island, Irsko, Itálie, Lucembursko, Nizozemsko, Norsko, Portugalsko, Španělsko, Švédsko, Švýcarsko, Turecko, Spojené království, Spojené státy, Japonsko, Finsko, Austrálie, Nový Zéland, Mexiko, Česká republika, Jižní Korea, Maďarsko, Polsko, Slovensko

⁴ Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 19. 4. 2009],

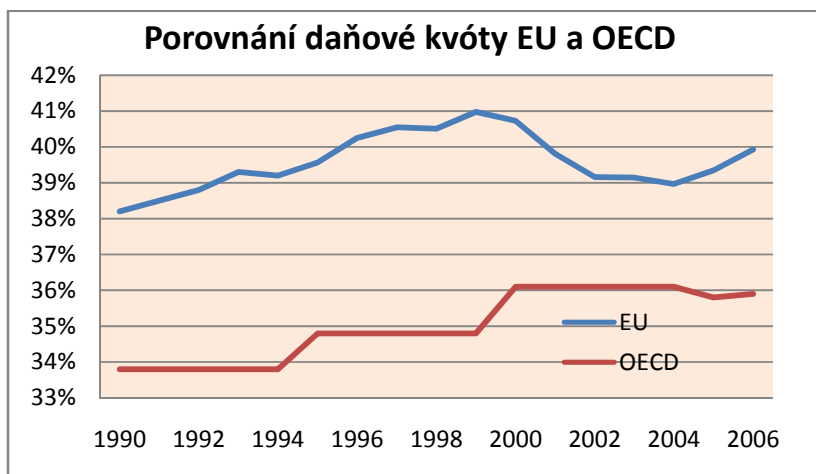
<http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008.pdf>, s. 5.

⁵ Tamtéž.

výrazný, aby daňové zatížení dosáhlo svojí nejvyšší úrovně z roku 1999. V roce 2006 se daňová kvóta nacházela na úrovni roku 1995. Nárůst v roce 2006 byl koncentrován hlavně do větších států EU. V pěti největších evropských ekonomikách se daňové zatížení v průměru zvýšilo o 0,8 procentního bodu. V dosavadních porovnáních byl použit vážený průměr daňových kvót. Pokud bychom vzali v potaz aritmetický průměr, daňové zatížení by se zvýšilo pouze o 0,2 procentního bodu, protože mnoho menších členských států naopak svou daňovou kvótu snížilo.⁶⁷

Z grafu, který následuje, je také evidentní, že je míra zdanění v Evropské unii vysoko nad průměrem zemí OECD. Země EU15 sledovaly stejný trend jako země EU27, ovšem na mírně vyšší úrovni.⁸

Graf 1: Porovnání váženého průměru daňových kvót v zemích EU a OECD v letech 1990 – 2006.



Pramen: Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 19. 4. 2009], Annex A: tables.

Z dlouhodobého hlediska je zajímavé, že členské státy, kde došlo k nejvýznamnějším změnám daňového zatížení, ať vzestupně či sestupně, jsou země, které na počátku sledované dekády vykazovaly nízkou úroveň zdanění. Naopak v zemích s vysokou daňovou kvótou došlo od roku 1995 jen k malým změnám.

⁶ Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 19. 4. 2009], s. 6.

⁷ Zajímavou skutečností je také nárůst tempa HDP v roce 2006. V roce 2005 vykazoval růst hrubého domácího produktu EU27 hodnoty 1,9 % a v roce 2006 byl tento nárůst 3,1 %. Pokud by se tempo růstu HDP v roce 2006 nezvýšilo, růst daňové kvóty by byl ještě markantnější.

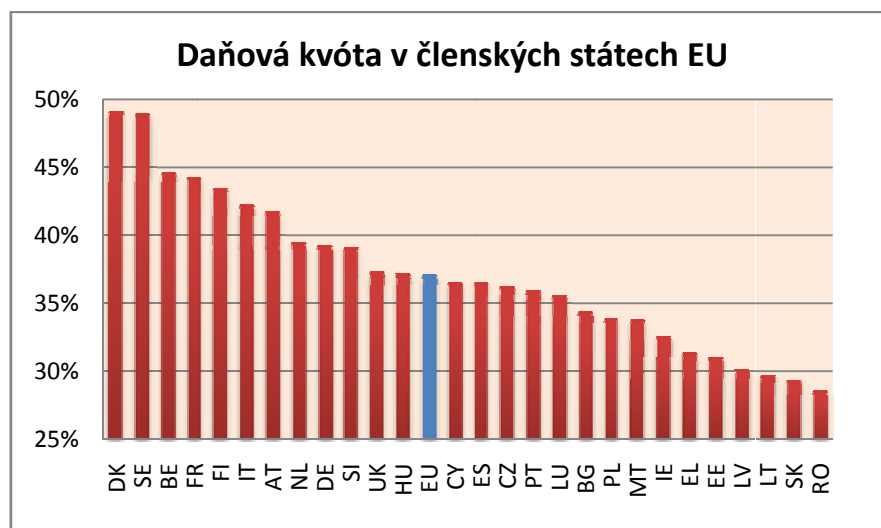
⁸ EU27 tax ratio at 39,9 % of GDP in 2006 – Strongest year-on-year increase in ten years [online], Eurostat [cit. 19. 4. 2009],

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2008/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2008_MONTH_06/2-26062008-EN-AP.PDF>.

Nyní bych se vyjádřila ke změnám v jednotlivých státech EU. V posledním desetiletí sledovaného období, tedy mezi rokem 1996 a 2006, došlo k významným změnám v daňovém zatížení jednotlivých členských států, a to oběma směry. Na Slovensku poklesla daňová kvóta nejvýznamněji, z 39,4 % na 29,3 % a v Estonsku z 35,1 % na 31 %. Naopak na Kypru a Maltě došlo ke zvýšení. Na Kypru o 10,2 procentního bodu, z hodnoty 26,4 % na 36,6 % a na Maltě z 25,4 % na 33,8 %.

Jak ukazuje následující graf, daňové zatížení v jednotlivých členských zemích se velmi liší. Vezmeme-li v úvahu hodnoty z roku 2006, nejnižší daňová kvóta, nepřesahující hodnotu 30 % je v následujících třech zemích. V Rumunsku je daňová kvóta na úrovni 28,6 %, na Slovensku dosahuje 29,3 % a v Litvě má hodnotu 29,7 %. Naopak v Dánsku je daňové zatížení 49,1 % a ve Švédsku 48,9 %.⁹ Rozdíl mezi zemí s nejnižší a nejvyšší daňovou kvótou je tedy 20,5 %. Jak už bylo zmíněno výše, obecně je daňové zatížení vyšší v původních patnácti zemích EU než ve dvanácti nových. Prvních devět pozic na následujícím grafu je obsazeno zeměmi EU15. Samozřejmě existují i výjimky, kterými jsou například Řecko a Irsko, jejichž daňová kvóta je sedm procentních bodů pod evropským průměrem.

Graf 2: Složená daňová kvóta v jednotlivých členských státech EU¹⁰ v roce 2006.



Pramen: Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 21. 4. 2009], Annex A: tables.

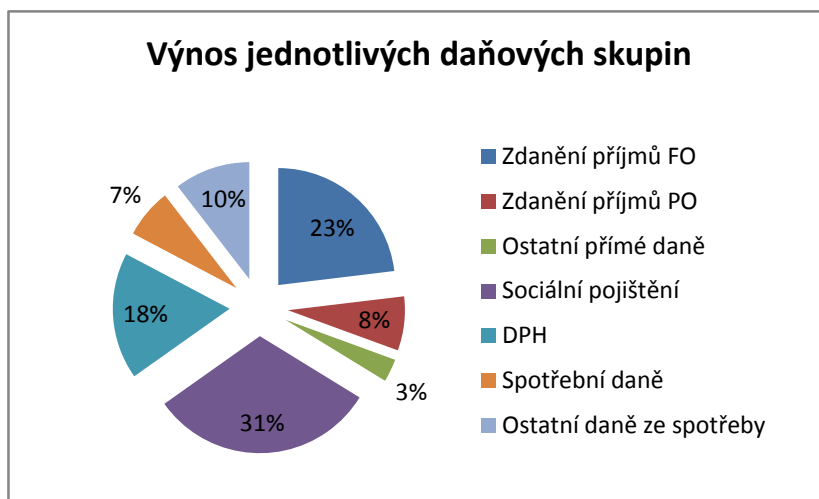
⁹ Tamtéž.

¹⁰ DK=Dánsko, SE=Švédsko, BE=Belgie, FR=Francie, FI=Finsko, IT=Itálie, AT=Rakousko, NL=Nizozemí, DE=Německo, SI=Slovinsko, UK=Velká Británie, HU=Maďarsko, CY=Kypr, ES=Španělsko, CZ=Česká republika, PT=Portugalsko, LU=Lucembursko, BG=Bulharsko, PL=Polsko, MT=Malta, IE=Irsko, EL=Řecko, EE=Estonsko, LV=Lotyšsko, LT=Litva, SK=Slovenská republika, RO=Rumunsko.

Co se týče trendu daňového zatížení po roce 2006, předběžné statistické výsledky pro rok 2007 udávají, že k žádným výraznějším změnám nemělo dojít, a to ani v roce 2008. Změny nebyly očekávány ani v roce 2009. Jistě však do těchto propočtů zasáhne ekonomická krize, ve které se nyní Evropa, stejně jako zbytek světa, nachází.

Jelikož je Evropská unie oblastí s vysokou mírou zdanění, vysoký je i celkový daňový výnos. V roce 2006 dosáhl hodnoty 4 637 388,8 milionů EUR. Podělíme-li tuto částku počtem obyvatel, zaplatí každý občan členského státu EU ročně průměrně přibližně 9 281 EUR¹¹, tedy 251 279 Kč¹². Níže uvedený graf ukazuje rozložení daňových výnosů podle jednotlivých typů daní. Rozdělíme-li jednotlivé typy daní do třech skupin, na přímé daně zahrnující zdanění příjmů fyzických osob, zdanění příjmů právnických osob a ostatní přímé daně; na nepřímé daně skládající se z daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a ostatních daní ze spotřeby a na sociální pojištění, pak jsou nejdůležitější skupinou nepřímé daně, které tvoří 35 % daňových výnosů. Přímé daně generují 34 % daňových výnosů a odvody na sociální pojištění představují 31 % daňových rozpočtových příjmů. Pomineme-li sociální pojištění pak je s 23 % nejdůležitější daní osobní důchodová daň a následuje jí daň z přidané hodnoty s 18 % daňových příjmů.

Graf 3: Průměrná výnosnost jednotlivých druhů daní v EU v roce 2006.



Pramen: Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 21. 4. 2009], Annex A: tables.

¹¹ Tuto částku získáme podílem 4 637 388,8 mil./499 673 325 obyvatel EU dle Evropské unie [online], Wikipedie [cit. 22. 4. 2009], <http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropsk%C3%A1_unie>.

¹² Pro přepočtení měny byl použit kurz ČNB ze dne 22. 4. 2009.

Obecně mají nové členské státy jinou strukturu daňových příjmů než je tomu u zemí EU15. Podíl přímých daní, nepřímých daní a sociálního pojištění je v původních členských státech ekvivalentní, zatímco v nových státech EU tvoří přímé daně často podstatně nižší část z celkových daňových výnosů. Nejnižší podíl přímých daní lze najít v Bulharsku (20,1 %), na Slovensku (20,4 %) a v Rumunsku (21,4 %). Odůvodnění můžeme spatřovat ve skutečnosti, že nově přistoupivší státy aplikují obecně nižší sazby korporátní a osobní důchodové daně. Rozdělení daňových výnosů podle daňových typů zaznamenalo v minulosti jen malý vývoj. Ovšem v poslední době začíná být diskutováno, a to hlavně v souvislosti s obavami z vysoké mobility kapitálu a přístupem nových členských států s nízkým zdaněním. Tyto dvě skutečnosti by mohly vést k většímu zdanění méně mobilních faktorů jako je práce. Aby mohlo být tomuto zvýšení individuálního důchodového zdanění zabráněno, bez dopadu na snížení celkových daňových příjmů, nabízí se řešení přesunu daňového zatížení na spotřebu. A opravdu ve většině zemí EU došlo k mírnému nárůstu daňového zatížení spotřeby, ačkoli se tento vývoj netýká velkých evropských států. Zdá se však, že se tento váhavý přesun k nepřímému zdanění v roce 2006 zastavil.¹³

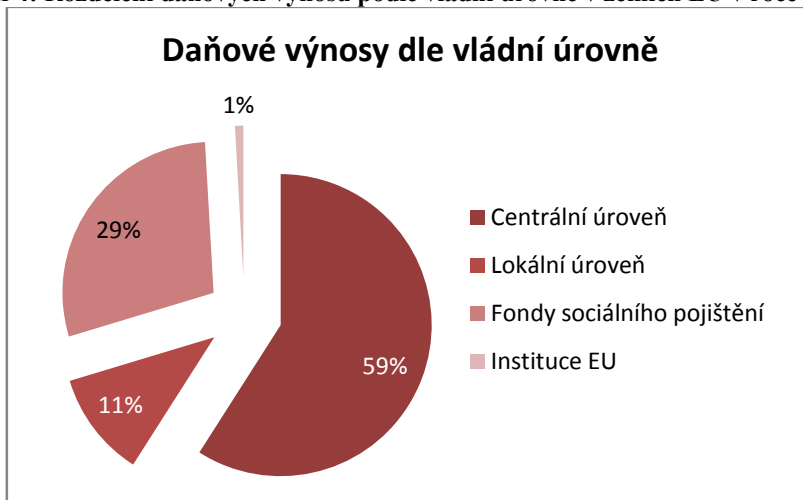
Podle studie „Trendy ve zdanění v Evropské unii“¹⁴ vydané institutem Evropské komise dochází k prohlubování přesunu daňových příjmů z centrální vládní úrovně směrem k regionálním institucím. Příjmy fondů sociálního pojištění se dle studie smršťují. Jak ukazuje graf dále, v roce 2006 bylo zhruba 59 % z celkových skutečně obdržených daňových příjmů určeno centrální vládě, přibližně 29 % tvořily odvody do fondů sociálního pojištění a něco málo přes 11 % příslušelo institucím na lokálních úrovních. Méně než 1 % připadlo institucím EU. Samozřejmě, že i v této oblasti jsou výrazné rozdíly mezi jednotlivými členskými státy. Některé státy, jako Belgie, Německo, Španělsko a Rakousko jsou dále děleny na více či méně samosprávné územní celky. Podíl příjmů na nižší než centrální úrovni se v zemích EU pohybuje od 1 % do více než třetiny celkových příjmů. Nejvyšší je v Dánsku, Švédsku, Španělsku, Německu a Belgii. Naopak přibližně 1 % tvoří lokální daňové příjmy v Řecku a na Kypru. Na Maltě nedostávají rozpočty na nižší než centrální úrovni žádné daňové příjmy. Největší podíl odvodů do fondů sociálního pojištění je ve Francii a Německu. Je ovšem důležité zmínit, že skutečně obdržený podíl na daňových příjmech není zcela ideálním

¹³ Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 19. 4. 2009], s. 9.

¹⁴ Tamtéž, s. 7.

ukazatelem stupně fiskální nezávislosti, neboť vládním institucím na lokální úrovni je často nařízeno centrální úrovni jak daně vybírat i jak s daňovými příjmy zacházet.¹⁵

Graf 4: Rozdělení daňových výnosů podle vládní úrovně v zemích EU v roce 2006.



Pramen: Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 21. 4. 2009], Annex A: tables.

V několika členských státech dochází v posledních letech k prohlubování fiskální decentralizace. I data z roku 2006 dokazují, že se daňové výnosy přesouvají na nižší vládní úroveň a to hlavně ve větších státech EU. Mezi státy EU25 vzrostly příjmy místních autorit od 4,1 do 17 % HDP.¹⁶

Jak již bylo zmíněno, v současné době bude zajímavé sledovat, jak na výše popsané ukazatele zapůsobí ekonomická recese, objevivší se koncem roku 2008.

¹⁵ Tamtéž, s. 7-8.

¹⁶ Tamtéž, s. 8.

Legislativní úprava zdanění příjmů právnických osob v EU

V realitě dnešního světa jsou ekonomiky jednotlivých států, federací a společenství natolik propojené, že by jen těžko mohly fungovat bez vzájemné spolupráce. Je tedy nutné přizpůsobování ekonomických subjektů v mnoha aspektech. Daňové systémy nejsou výjimkou, a proto i v této oblasti je nutné vytvořit pravidla, která by tuto propojenost korigovala. Ne jinak je tomu v Evropské unii.

Mezi základní principy, na kterých Evropské unie funguje, patří delegace některých pravomocí členských států na unijní úroveň. EU má tedy pouze ty pravomoci, které jí byly svěřeny jednotlivými národními státy, a nelze tedy hovořit o federaci. Evropská unie je z hlediska svého uspořádání ve světě jedinečná. Jelikož je toto seskupení i relativně mladé, jeho legislativní úprava je stále nedořešená a v různých oblastech na jinak pokročilé úrovni. Jednou ze základních otázek je určit, jak moc by mělo komunitární právo zasahovat do suverenity jednotlivých členských států nebo naopak jakou by měly mít státy ponechánu volnost v rozhodování o jednotlivých politických a ekonomických aspektech. Tato otázka vyvstává i v oblasti úpravy daňové politiky. Jednotlivé členské státy EU mají v zásadě odlišné daňové systémy, tento fakt však nevylučuje existenci společné unijní daňové politiky, která je podmínkou pro volný pohyb lidí, zboží, služeb i kapitálu. Společná úprava v této oblasti je tedy nutná.

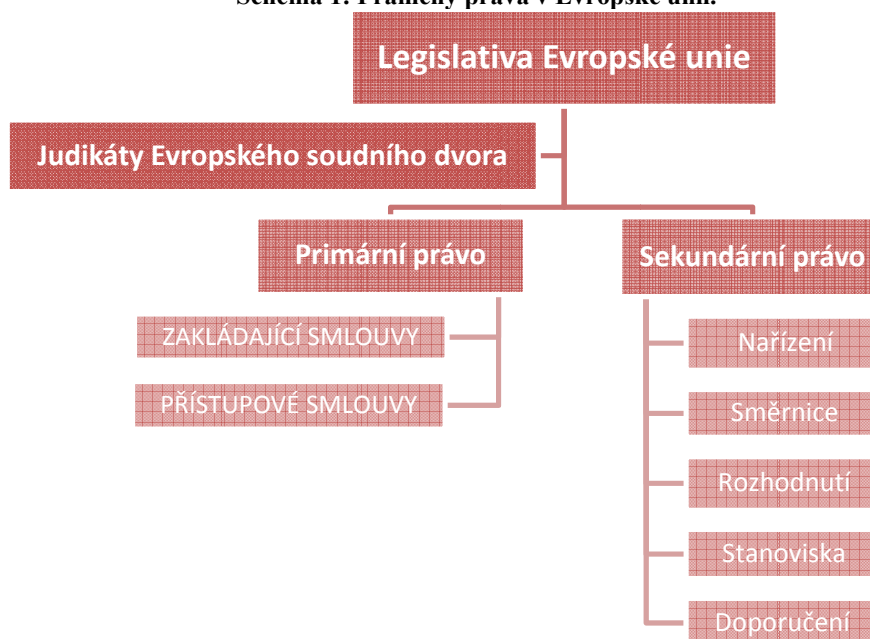
Snahy o harmonizaci daňové politiky a daňového systému Evropské unie se započaly již na začátku existence Unie. A co vlastně znamená daňová harmonizace? Existují dvě základní formy přizpůsobování daňových systémů, daňová koordinace a daňová harmonizace. Koordinace daňových systémů představuje počáteční stupeň sladování daňových systémů v rámci určitého celku na základě uzavírání dvoustranných a vícestranných mezinárodních dohod, jako jsou například dohody o zamezení dvojího zdanění nebo dohody o vzájemné informovanosti. Tyto dohody jsou nezbytné pro fungování společného trhu jak v zemích Evropské unie, na kterou je tato kapitola zaměřena, tak například v rámci zemí OECD. Daňová harmonizace zachází dále. V daňových systémech jsou nejprve vytipovány daně, které mají být harmonizovány, pak jsou přizpůsobeny jejich daňové základy a nakonec dochází ke sblížení sazeb daně. Daňová harmonizace si tedy klade za cíl sblížení jednotlivých

daňových systémů. Široký ve své knize¹⁷ uvádí další formu přizpůsobování daňových systémů a tím je jejich aproximace.¹⁸

Prameny práva v Evropské unii

Daňová koordinace, harmonizace i aproximace je součástí právního systému Evropské unie¹⁹, který je schematicky zobrazen níže.

Schéma 1: Prameny práva v Evropské unii.



Pramen: Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha 2006, ISBN 80-7201-593-1, s. 31.

Legislative of the European Union can be generally divided into three main groups. The basis of primary legislation are the founding treaties of the former European Economic Community and their amendments. The second level of legislation is represented by secondary law, which is a summary of legal acts issued by EU organs. Láchová in her book „Tax systems in global

¹⁷ Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha a.s. 2006, ISBN 80-7201-593-1, s. 26.

¹⁸ Termín aproximace daňových systémů se začíná používat „v souvislosti s okolnostmi, které harmonizační procesy v současnosti zpomalují či dokonce zastavují (neochota členských států k větší harmonizaci, snaha o využívání odlišnosti daňové legislativy k přilákání zahraničních investic, nutný souhlas všech zemí rozšířené Evropské unie k provádění harmonizačních změn). Termín má vyjadřovat směr daňové spolupráce, kterým nutně nemusí být v konečném cíli sladění daňových soustav členských zemí Evropské unie, ale pouze jejich přiblížení se sobě navzájem.“ Tamtéž, s. 26.

¹⁹ „Při popisu fungování mezinárodní legislativy, kterou se členské státy řídí, musíme mít na paměti, že Evropská unie je politický svazek, který nemá právní subjektivitu. Tou disponují pouze Evropská společnost a proto evropské komunitární právo je vždy právo Evropských společností.“ Tamtéž, s. 29.

světě“ uvádí: „Harmonizace daní je uskutečňována především prostřednictvím sekundární legislativy Evropské unie jako: směrnice a nařízení, rozhodnutí, stanoviska a doporučení.“²⁰ Zvláštností nařízení je skutečnost, že jej není třeba transformovat do národní legislativy. Nařízení má před národní úpravou přednost a je tedy přímo účinné. Směrnice je právní akt směřující k vymezenému cíli, jehož má být dosaženo. Musí být do vnitrostátního právního řádu začleněna ve stanovené lhůtě formou obecně závazného právního předpisu, přičemž volba formy a metod dosažení výsledku je věcí příslušného státu. „Rozhodnutí jsou individuální právní akty, jsou rovněž závazná, ale vztahují se jen na členské země, právnické či fyzické osoby, které jsou v nich uvedeny. Platí tedy jen pro určité vybrané subjekty a nemají (na rozdíl od nařízení) obecnou platnost. Stanoviska a doporučení mají jen deklaratorní politický význam, nejsou právně závazná. Mohou však naznačit budoucí závaznou právní úpravu v případě, kdy jejich vydáním orgány Evropského společenství zjišťují vůli pro regulaci v příslušné oblasti.“²¹ Třetí úroveň legislativy EU představují judikáty, tedy rozsudky či posudky Evropského soudního dvora. Také tyto judikáty Soudního dvora Evropského společenství významně dotvářejí systém daňové harmonizace a to v případech, kdy dochází ke sporům mezi unijní a národní daňovou legislativou.²²

Úprava zdaňování korporací v Evropské unii

Již od počátku je při harmonizaci kladena větší pozornost na daně nepřímé. Přímé daně jsou ve srovnání s daněmi nepřímými mnohem méně nápadnou překážkou pro fungování společného trhu Evropské unie. Ten je definován jako prostor bez vnitřních hranic, ve kterém jsou zajištěny čtyři svobody, tj. volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu.²³ Nepřímé daně přímo a viditelně působí na svobodu obchodu. Přímé daně mají mnohem méně jasný efekt. Mají sice dopad na vznik nových podniků nebo poboček, investice či zaměstnanost, ale na tato rozhodnutí má vliv ještě celá řada dalších faktorů. Nemůžeme, však opomenout, že podstatné změny daňového zatížení příjmů právnických a fyzických osob, výnosů investic a hlavně nadměrné daňové zatížení ve formě dvojího zdanění jako důsledek přeshraničních ekonomických aktivit omezuje volnou soutěž a volný pohyb pracovních sil a kapitálu.

²⁰ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI 2007, ISBN 978-80-7357-320-1, s. 39.

²¹ Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha, s. 31.

²² Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě, s. 39.

²³ Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha, s. 21.

Způsobují rozdělení kapitálu a pracovního trhu podél hranic a brání ideálnímu rozdělení výrobních faktorů. Preferenční daňová správa domácích investic před zahraničními investicemi porušuje exportní rovnováhu, neboli diskriminuje zahraniční investory.

Dalším důvodem pro opomíjení harmonizace přímých daní oproti daním nepřímým z počátku existence Evropského společenství byl fakt, že všechny členské země používaly stejný typ zdanění důchodů. Později se však ukázalo, že se daňové systémy diametrálně odlišují v jednotlivých prvcích daně, jako je například definice poplatníka, určení základu daně, systém osvobození a slev na dani. Jako velká překážka při snahách o sblížení přímých daní se také ukázala skutečnost, že jednotlivé státy považují tuto problematiku jako nástroj hospodářské soutěže a nejsou ochotni se svého způsobu zdanění vzdát.²⁴

Prvně byla oblast zdanění příjmů právnických osob zmapována v roce 1962, kdy byla ustanovena pracovní skupina, která měla za úkol posoudit, zda rozdílné daňové zatížení, konkrétně daňová sazba, v jednotlivých členských státech ovlivňuje ekonomické subjekty při rozhodování o umístění svých investic a deformují tak trh. Pracovní skupina dospěla k názoru, že sazba korporátní daně²⁵ hraje důležitou roli v rozhodování při zakládání nových podniků nebo umístění jiných druhů investic.

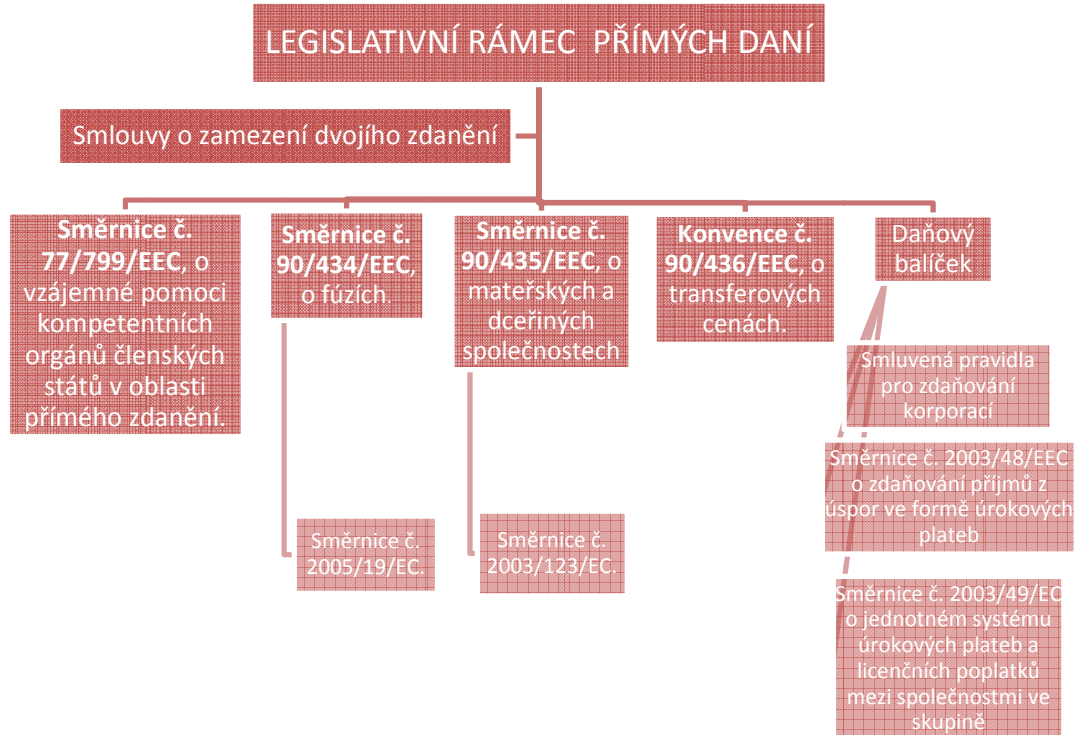
Po výše uvedeném průzkumu započala Evropská komise v 70. letech s prvními pokusy o harmonizaci v oblasti korporátního zdanění. Avšak prosazení jakékoli směrnice, která má být platná pro všechny členské státy, musí být jednomyslně schváleno ve všech zemích, a z toho důvodu je jakákoli úprava této oblasti složitá a zdlouhavá. V roce 1975 byla Evropskou komisí navržena směrnice, podle které členské státy měly uplatňovat sazbu korporátní daně v rozmezí od 45 % do 55 %. Směrnice však byla díky politické neproveditelnosti nakonec stažena. Následovaly další směrnice, týkající se harmonizace převoditelnosti ztrát v rámci společenství, potkal je však stejný osud.

Následující schéma shrnuje legislativní úpravu přímého zdanění v Evropské unii, která je blíže popsána dále.

²⁴ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě, s. 91-92.

²⁵ Korporátní daň je chápána jako synonymum pro daň z příjmů právnických osob.

Schéma 2: Legislativní úprava přímého zdanění v Evropské unii.



Pramen: Vlastní úprava.

Směrnice Evropské unie k přímým daním

První směrnice, která se týká oblasti přímého zdanění, byla přijata 19. prosince 1977. Jedná se o směrnici Rady č. 77/799/EEC týkající se vzájemné pomoci kompetentních orgánů členských států v oblasti přímého zdanění, jejímž cílem je boj proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti a identifikovat umělé přesuny zisků ve skupinách nadnárodních podniků.²⁶ Tato směrnice zavedla povinnou výměnu informací v oblasti přímých daní a také zajistila, že pracovníci správce daně z jednoho členského státu mohou být přítomni na území druhého členského státu.²⁷

„V 90. letech se potřeba alespoň částečné harmonizace či koordinace v oblasti přímého zdanění stala velmi palčivou, a to zejména v souvislosti s očekávaným vytvořením jednotného trhu. Proto byla v roce 1990 vytvořena pracovní skupina pod vedením Onna Rudinga, jejímž cílem bylo posoudit, zda rozdílné systémy korporativního zdaňování způsobují bariéry na

²⁶ Nerudová, D.: Zdanění korporací v Evropské Unii – 1. Část [online], Aspí Dane Online [cit. 22. 4. 2009], <<http://dane.asponline.cz/ao/cs/dokument/zobrazeni-dokumentu/?doc=d3357v4517&docno=4>>.

²⁷ Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha, s. 44.

vnitřním trhu.²⁸ Pokud překážky na trhu existují, zda budou eliminovány daňovou konkurencí nebo zda bude potřeba přijmout určitá legislativní opatření. „Výsledkem bylo zjištění, že rozdíly ve struktuře systémů korporativního zdanění a v daňových sazbách ovlivňují nadnárodní korporace v rozhodování o umístování investic a způsobují deformace hospodářské soutěže. Reakcí Evropské komise bylo navržení směrnice, jež by zavedly minimální sazbu korporativní daně ve výši 30 %, ve druhé etapě měly členské státy souhlasit s její maximální výši 40 %. Vzhledem k nízké podpoře byly i tyto návrhy Evropskou komisí staženy.“²⁹

Dosud nejvýznamnější směrnice v oblasti zdanění příjmů korporací byly přijaty v roce 1990 v přímé souvislosti se zavedením jednotného trhu v roce 1993. V účinnost vstoupily právě k 1. 1. 1993. Jedná se o směrnici č. 90/434/EEC, jenž je známá jako Směrnice o fúzích (The Merge Directive), a o Směrnici č. 90/435/EEC, o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností (The Parent-Subsidiary Directive). Jejich základním cílem je zvýšit konkurenceschopnost evropských společností na globálním trhu.

Směrnice o fúzích umožňuje odklad daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při sloučení nebo rozdělení společností a při převodu aktiv a přeshraniční výměně akcií v rámci Evropského společenství. Tato směrnice umožňuje přeměnu podniků bez ohledu na hranice jednotlivých členských států, což umožňuje využívat daňové benefity, které, v do té doby izolovaných státech, nebyly možné. Směrnice zavádí jednotný systém zdanění fúzí a rozdělení společností, který nemá „za následek zdanění kapitálových zisků stanovených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou použitou pro účely stanovení daňové povinnosti.“³⁰

Druhá základní směrnice, Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností, si klade za cíl odstranění dvojího zdanění zisku, který je vyplácen dceřinou společností z jednoho členského státu mateřské společnosti z jiného členského státu. „Směrnice zaručuje, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní zisky společnosti dceřiné sídlící v jiném členském státě, nebo pokud tyto zisky zdaní, umožní mateřské společnosti snížit daňový základ o daň ze zisku, kterou dceřiná společnost zaplatila v jiném členském státu. Směrnice rovněž umožňuje nezdaňovat srážkovou daní rozdělený zisk dceřiné

²⁸ Nerudová, D.: Zdanění korporací v Evropské Unii – 1. Část [online].

²⁹ Tamtéž.

³⁰ Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha, s. 54.

společnosti.³¹ Obecně tedy upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v národním měřítku, a společností, které působí v rámci celé Evropské unie.

Obě výše popsané směrnice již byly novelizovány. Směrnice o fúzích byla novelizována směrnicí č. 2005/19/EC, která předchází směrnicí doplnila zejména o definování a úpravu nových právních forem společností, a to o Evropskou společnost a Evropskou družstevní společnost. Směrnice umožňuje přesídlování těchto nových institutů společností bez toho, aby byly nějakým způsobem daňově znevýhodněny. Směrnice také eliminuje daňové překážky v souvislosti s přeměnou pobočky společnosti na dceřinou společnost a také zavádí nový institut částečného rozdělení (Split-off), kde společnost inkorporuje svojí pobočku do nově založené nebo již existující sesterské společnosti.³² Od 1. 1. 2009 také „snižuje velikost podílu na základním kapitálu převádějící společnosti, jež zaručuje, že zisk přijímající společnosti nepodléhá zdanění, ze současných 15 % až na 10 %.“³³ Směrnice o mateřských a dceřiných společnostech byla rozšířena směrnicí č. 2003/123/EC taktéž o nové typy společností a jejím ustanovením se dále rozšířila působnost směrnice na rozdělování zisků obdržných stálou provozovnou a rozdělení zisků firem směrem ke stálým provozovnám, pokud se mateřská a dceřiná společnost nacházejí v odlišném členském státě. Směrnice taktéž ustanovuje postupné snižování podílu, který slouží k identifikaci vztahu mateřské a dceřiné společnosti. Tento podíl je od 1. 1. 2009 určen hodnotou 10 %.

V roce 1990 byla také podepsána Konvence č. 90/436/EEC (Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises), tzv. Arbitrážní konvence eliminace dvojího zdanění ve smyslu úprav zisků spojených podniků, která měla po dobu pěti let stanovit principy a metody zamezení dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít odlišnou interpretací transferových cen v jednotlivých členských státech. Konvence nabyla účinnosti v roce 1995 a po uplynutí působnosti je vždy prodloužena o dalších pět let. V současné době její platnost končí v roce 2010. Je platná i pro nově přistoupené státy EU.³⁴

Výše popsaná legislativa však nepokrývá ani částečnou harmonizaci nebo koordinaci v oblasti struktury zdaňování nebo daňových sazeb v oblasti zdaňování příjmů. Evropská rada proto

³¹ Tamtéž, s. 60.

³² Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha, s. 56.

³³ Nerudová, D.: Zdanění korporací v Evropské Unii – 1. Část [online].

³⁴ Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha, s. 46.

v roce 2003 přijela tzv. daňový balíček, jehož cílem bylo usměrnit jednotlivá národní ustanovení ve zmiňované oblasti, která by mohla způsobovat škodlivou daňovou konkurenci.

Daňový balíček obsahuje tři základní části:

- Pravidla pro zdaňování korporací, jejichž přijetím by se členské státy zavázaly k odstranění existujících daňových ustanovení, která zapříčiňují škodlivou daňovou konkurenci. Nadále by členské státy upustily od zavádění ustanovení podobného charakteru.
- Směrnice č. 2003/48/EEC o zdaňování příjmů z úspor ve formě úrokových plateb, týkající se jen příjmů fyzických osob, si klade za cíl zamezit krácení daně osobám, kterým plynou úroky z jiných členských států. Platební zprostředkovatelé jsou na základě této směrnice povinni poskytovat informace o úrocích, jež byly vyplaceny individuálním střadatelům, daňovým rezidentům jiných členských států, svému místně příslušnému správci daně.³⁵
- Směrnice č. 2003/49/EC o jednotném systému zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi ve skupině zavádí jednotný systém zdanění úrokových příjmů a licenčních poplatků mezi společnostmi ve skupině. Odstraňuje srážkovou daň a daň z licenčních poplatků mezi propojenými osobami, pokud jsou vypláceny přes hranice jednotlivých členských států.³⁶

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Jak již bylo uvedeno výše, snahy o harmonizaci a koordinaci v oblasti přímého zdanění narážejí na neochotu zemí vzdát se politického vlivu a tradic ve zdanění, proto ustoupila EU od harmonizace a přijala prozatímní řešení formou dvou a vícestranných dohod mezi jednotlivými státy po vzoru OECD. Tyto dohody zamezují dvojímu zdanění příjmů a majetku, ke kterému by mohlo docházet v důsledku působnosti dvou a více daňových systémů různých států. Toto dvojí zdanění by snižovalo zisk v přílišné výši a demotivovalo by tak ekonomické subjekty od aktivit na území jiných států. Nejvýznamnější ze smluv zamezujících dvojímu

³⁵ Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha, s. 63.

³⁶ Nerudová, D.: Zdanění korporací v Evropské Unii – 1. Část [online].

zdanění je tzv. Vzorová smlouva dle modelu OECD o zamezení dvojímu zdanění z roku 1963.³⁷

Strategie harmonizace ve zdanění firem

Evropské instituce však přes složitosti prosazování jakékoli legislativní úpravy od harmonizace daňových systémů členských zemí neustoupily. Harmonizace zůstává v dlouhodobém plánu Evropského společenství. Snahy o prosazení jednotného daňového systému jsou datovány rokem 1997, kdy byl Radou EU přijat Kodex společného přístupu ke zdanění společností (Code of conduct for business taxation), který si vzal za cíl vyloučit nežádoucí daňovou konkurenci mezi členskými zeměmi. „Kodex není právně závazný, ale má politický význam. Měl by vést k odstraňování legislativních ustanovení, umožňujících výhodnější zdanění zahraničních subjektů, aniž by tyto subjekty provozovaly v dané zemi nějakou podnikatelskou činnost, tzn. omezení pouze škodlivých důsledků daňové konkurence. Až v říjnu 2001 ovšem Evropská komise prezentovala svůj plán pod obecným názvem Zdanění firem.... Od roku 2001 navrhovala Evropská komise tzv. dvourychlostní strategii, která byla (a stále je) vnitřně strukturálně i časově členěna na:

- Režim zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky
- Jednotný konsolidovaný základ daně
- Zdanění příjmu tzv. Evropské společnosti
- Jednotný povinný harmonizovaný základ daně³⁸

Schéma 3: Schéma tzv. dvourychlostní strategie pro harmonizaci ve zdanění firem v EU.



Pramen: Vlastní úprava.

³⁷ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě, s. 94.

³⁸ Szarowská, I.: Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniku [online], [cit. 1. 1. 2009], <<http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>>, s. 3.

Režim zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky

Režim zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky nepředstavuje žádnou formu daňové harmonizace, jen se snaží ulehčit malým a středním podnikům proniknout na zahraniční trh. Pro tyto malé subjekty představují administrativní náklady na dodržování daňových předpisů cizí země daleko vyšší položku než pro velké společnosti. Cílem je tedy umožnit malým a středním podnikům zdaňovat svoje příjmy podle pravidel země, kde sídlí jejich mateřská společnost. Zdanitelný příjem se pak rozdělí mezi státy, kde společnost podniká, a to podle obratu nebo v poměru výplatní listiny.

Jednotný konsolidovaný základ daně (CCCTB)

Jednotný konsolidovaný základ daně (Common Consolidated Corporate Tax Base) představuje výpočet zisku, případně ztráty, korporátní skupiny, která disponuje pobočkami a stálými provozovny ve více členských státech, podle standardizovaných pravidel. Zisk nebo ztráta by byly proporcionalním způsobem rozpočítávány mezi země, kde je nadnárodní společnost aktivní. Jednotlivé země by si pak výslednou daň vypočetly podle svojí daňové sazby. Podle Nerudové³⁹ by implementace tohoto systému mohla přinést celou řadu výhod.

- „Implementací by měly být splněny všechny předpoklady pro nastolení spravedlivé daňové soutěže, protože jeho zavedením se nominální sazby daně stávají pro společnosti transparentnější, neboť odráží jejich skutečné daňové zatížení (jsou navzájem srovnatelné, pokud existují jednotná pravidla pro konstrukci základu daně);
- pomůže odstranit překážky mezinárodních fúzí a akvizic, vyplývající zejména z nedostatečné koordinace při zdaňování kapitálových zisků;
- odstraní problém s transfer pricing⁴⁰, což vyvolá snížení vyvolaných nákladů zdanění u firem, ale také pokles administrativních nákladů vlád;
- implementace výrazně sníží vyvolané náklady zdanění pro společnosti, neboť společnosti se již nebudou setkávat s 27 odlišnými systémy zdanění;
- systém umožňuje přeshraniční kompenzaci ztrát.“⁴¹

Problémem však může být vznik daňové diskriminace společností, které nemají přeshraniční aktivity. Tyto, většinou malé a střední podniky, na systém CCCTB nedosáhnou a jsou tak

³⁹ Nerudová, D.: Zdanění korporací v Evropské Unii – 1. Část [online].

⁴⁰ Transfer pricing je metoda určování převodních cen mezi sdruženými podniky.

⁴¹ Tamtéž.

znevýhodněny. Další nevýhodou bude paralelní existence národního systému zdanění a systému zdanění CCCTB, která by mohla umožnit vznik daňové arbitráže a daňovým únikům. Bude tedy nutné dobře legislativně upravit možnost přechodu z jednoho systému do druhého.

Evropská společnost

Evropská společnost (Societas Europae) je kapitálově založená společnost podle evropského práva v nadnárodní formě. Projekt evropské akciové společnosti má sblížit právní úpravu vzniku a existence akciových společností v jednotlivých členských státech Evropské unie. Vedle řady dalších podmínek⁴² se musí sídlo Evropské společnosti shodovat s umístěním hlavní správy společnosti, jinak není sídlo společnosti v rámci prostoru EU nijak omezeno. Z daňového hlediska má Evropská společnost nespornou výhodu v tom, že její sídlo lze přesouvat bez likvidace a tudíž dává podnikateli možnost daňové optimalizace. Vedení společnosti může dle aktuálního podnikatelského záměru měnit stát podnikání dle výhodnosti právního či daňového systému. Proces vytváření jednotné právní úpravy Evropské společnosti je považován za ukončený od přijetí nařízení Rady č. 2157/2001/ES o stanovách Evropské společnosti. Právo EU vymezuje základní úpravu existence Evropské společnosti a zbytek je ponechán v kompetenci jednotlivých členských států.⁴³ První Evropské společnosti byly založeny začátkem roku 2006. Do poloviny roku 2007 jich bylo založeno v celé EU téměř sto.⁴⁴

Jednotný povinný harmonizovaný základ daně

Poslední etapou zamýšlené harmonizace by byl jednotný povinný harmonizovaný základ daně, který by nahradil existující národní úpravy daňového základu. Tato unijní legislativa by platila pro všechny společnosti bez rozdílu.⁴⁵

Vzhledem k neochotě členských států k jakékoli harmonizaci v oblasti přímých daní z důvodů přílišného zasahování do národní suverenity, Evropská komise v současné době upustila od uplatnění jednotného povinného harmonizovaného základu daně, neboť považuje jeho prosazení za právně neprůchodné. Evropská komise tedy v současné době soustřeďuje svoji

⁴² Více uvádí Szarowská, I.: Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniku [online], [cit. 1. 1. 2009], <<http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>>, s. 3.

⁴³ V České republice upravuje existenci Evropské společnosti zákon č. 627/2004, o evropské společnosti.

⁴⁴ Szarowská, I.: Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniku [online], [cit. 1. 1. 2009], s. 4-5.

⁴⁵ Tamtéž.

pozornost na režim zdanění v domovském státě pro malé a střední podniky v krátkodobém horizontu a společný konsolidovaný základ daně v dlouhodobém horizontu. Potřeba zjednodušení zdanění malých a středních podniků byla umocněna faktem, že právě tyto podniky jsou v současné době hlavními činiteli ekonomického růstu a zaměstnanosti v Evropské unii. V roce 2007 měl být zahájen pětiletý zkušební projekt, kterého se měly zúčastnit vybrané malé a střední společnosti z různých členských států. V současné době byl však projekt pozastaven, neboť se Evropské komisi nepodařilo vyjednat ani jeho praktické zahájení. Z výše uvedených nesnází, které provázejí projekt povinného harmonizovaného základu daně a projekt zdanění v domácí zemi, se Evropská komise soustředí na projekt jednotného konsolidovaného základu. V současnosti jsou již vypracovány návrhy základních principů tohoto systému a je z velké části hotov návrh budoucí směrnice.

Spolupráce členských států EU při řešení daňových otázek má své klady i zápory. Pozitivní dopadem daňové koordinace je zvýšení informovanosti jednotlivých států o daňových subjektech a omezení daňových úniků způsobených mezinárodním daňovým plánováním. Záporům však může být neefektivnost ve vynakládání veřejných výdajů, způsobená neexistencí daňové konkurence, a tedy možnost neustálého zvyšování objemu vybíraných daní, způsobená jakýmsi monopolem jednotného daňového systému.⁴⁶ Až budoucí vývoj ukáže, jak budou výše zmíněné pokusy o harmonizaci v EU úspěšné.

⁴⁶ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě. Praha, s. 12.

Zdanění příjmů právnických osob a daňová konkurence v EU

Daňové subjekty mají v současné době, kdy se některé části světa ekonomicky přibližují bez ohledu na geografickou vzdálenost, možnost přesouvat svoje mobilní daňové základy s ohledem na úroveň zdanění v jednotlivých státech. Evropská unie je navíc společenství států bezprostředně sousedících, a tudíž jsou tyto přesuny ještě snazší než v jiných koutech světa. Láchová ve své knize „Daňové systémy v globálním světě“ píše: „Poptávka poplatníků po tomto způsobu optimalizace daňové povinnosti a po redukci daňového zatížení vede k daňové konkurenci mezi státy.... Konkurence je snaha států přilákat mobilní daňové základy zvyšováním atraktivity daňového systému země formou výhodnějších daňových režimů, založených na snižování sazeb nebo různých formách preferencí.“⁴⁷ Názory na daňovou konkurenci se různí. Její zastánci argumentují pozitivním vlivem na efektivitu fiskálních politik jednotlivých států. Vlády musí efektivněji vynakládat veřejné výdaje s ohledem na omezenou výši daňových příjmů. Odpůrci daňové konkurence poukazují na fakt, že daňové subjekty mohou odvádět daně ve státech s nižším daňovým zatížením a spotřebovávat veřejné statky v domovském státě, kde daňový systém nemusí být tak výhodný. Negativním dopadem se jeví také přesun zdanění na příjmy ze zaměstnání, jejichž daňový základ není tolik mobilní.

Pozitivní a negativní pohled na daňovou konkurenci

Výhody a nevýhody daňové konkurence, které jsou zároveň negativy a pozitivy harmonizace daní, blíže popisuje Nerudová ve své knize „Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie“.⁴⁸ Shrnuje je také dále uvedené schéma.

Prvním faktorem hovořícím proti harmonizaci daní je skutečnost, že zákonodárci mohou bez konkurenčního tlaku skrze směrnice a nařízení nadiktovat více méně libovolnou výši daňové sazby.⁴⁹ Tyto vyšší sazby pak mohou způsobit snížení celkové produktivity práce a také mohou odradit zahraniční investory od vstupu na trh. Naproti tomu daňová konkurence přispívá k liberalizaci světové ekonomiky. Tlačí na jednotlivé státy, aby sazby snižovaly a tím lákaly zahraniční kapitál. Nízké sazby také motivují domácí ekonomické subjekty

⁴⁷ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI 2007, ISBN 978-80-7357-320-1, s. 10.

⁴⁸ Nerudová, D. (2008): Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. vydání. Praha: ASPI 2008, ISBN: 978-80-7357-386-7, s. 260.

⁴⁹ Jak již bylo popsáno v minulé kapitole, většina těchto návrhů nebyla kvůli politické neprůchodnosti realizována.

k podnikatelské činnosti, a proto nižší daňové zatížení v důsledku daňové konkurence nemusí nutně vést k poklesu daňových výnosů, ale může naopak vyvolat zvýšení daňových základů a tím i státní příjmy.

Druhým negativem harmonizace daní je možná nadměrná expanze veřejného sektoru. Tento problém byl již naznačen výše. Ekonomika, která není kontrolována přirozeným tržním mechanismem, v tomto případě daňovou konkurencí, může zatěžovat poplatníky vysokým zatížením a s vybranými zdroji pak může libovolně nakládat. Když získané zdroje vyčerpá, může aplikovat ještě vyšší daňové zatížení. Přílišná daňová harmonizace tedy vede státy k neefektivnímu nakládání se zdroji získanými od daňových subjektů.

Další negativní stránkou harmonizace, uvedenou ve schématu dále, je zásah do národní suverenity členských států. Právě z tohoto důvodu nedošlo ke schválení řady směrnic týkajících se přímého zdanění. Jednotlivé státy si svoji samostatnost velmi střeží. Může to být zapříčiněno historickými souvislostmi. Řada států bojovala během 19. a 20. století o svoji samostatnost a tudíž má teď obavu o ztrátu těžce nabyté nezávislosti. Pro větší evropské ekonomiky nemusí být žádoucí být na stejné úrovni jako ostatní menší státy, a proto si chtějí udržet alespoň částečnou nezávislost. Anebo může být tato ochrana národní suverenity způsobena pouze tím, že si chtějí státy v oblasti zdanění konkurovat a lákat tak zahraniční kapitál.

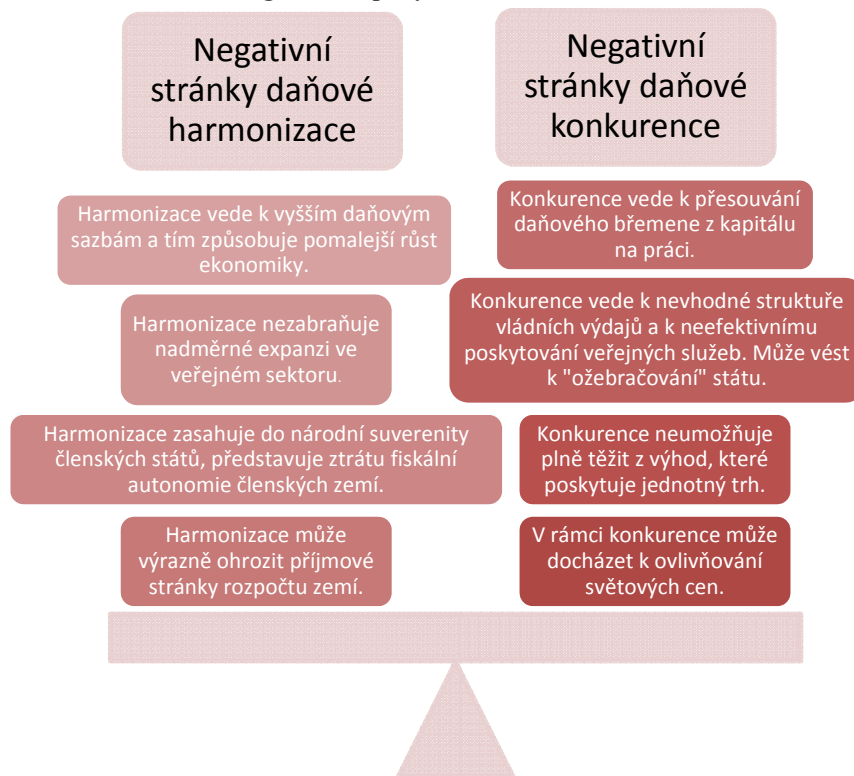
S národní suverenitou souvisí i fiskální autonomie. „V souvislosti s měnovou unií je role národních centrálních bank omezena, neboť jejich pravomoci částečně převzala Evropská centrální banka. Členskými zeměmi tedy pro zásahy do ekonomiky zbyly nástroje fiskální (představující především daně a úroveň vládních výdajů), a proto by jejich užívání mělo být maximálně autonomní, aby státy měly možnost vyrovnávat se s ekonomickými šoky.“⁵⁰

Posledním jmenovaným nežádoucím efektem daňové harmonizace je možnost jejího negativního dopadu na příjmovou stránku rozpočtu. Daňové sazby aplikované v různých členských státech u různých daní v odlišné výši odrážejí určitá specifika a preference jednotlivých ekonomik. Pokud tedy stát uvaluje vysokou daňovou sazbu u konkrétní daně a tato sazba je díky harmonizaci snížena, může to vést k výpadku rozpočtových příjmů.⁵¹

⁵⁰ Nerudová, D. (2008): Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. Vydání, s. 20.

⁵¹ „Jedná se především o státy, které uplatňují vyšší sazbu daně z přidané hodnoty, a u nichž výběr této daně tvoří podstatnou část příjmů státních rozpočtů (konkrétně se jedná o Dánsko, Belgie či Španělsko). Specifika tohoto typu není možno při harmonizaci zohlednit.“ Viz. tamtéž.

Schéma 4: Pozitivní a negativní dopady harmonizace daní a daňové konkurence.



Pramen: Nerudová, D. (2008): Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. vydání. Praha: ASPI 2008, ISBN: 978-80-7357-386-7, s. 22 a 25, vlastní úprava.

A jaké jsou naopak negativní stránky daňové konkurence? Prvním výše zmíněným negativním dopadem daňové konkurence je možnost přenášení zdanění z mobilních faktorů na faktory nemobilní. Mobilním faktorem je především kapitál, ten lze velmi jednoduše přesouvat ze zemí s vyšším zdaněním do zemí s nižším daňovým zatížením. Země si tedy v této oblasti konkurují a daňové zatížení kapitálu snižují. Toto snížení jsou nuceny kompenzovat v jiné oblasti, a proto velmi často kompenzují nízké zdanění kapitálu vyšším zdaněním práce jako podstatně méně mobilního faktoru.

Dalším bodem je nevhodná struktura vládních výdajů a neefektivní poskytování veřejných služeb. Státy, místo poskytování veřejných služeb a investování do veřejně prospěšných projektů, vynakládají státní prostředky na nejrůznější pobídky nebo naopak připravují stát o daňové příjmy prostřednictvím poskytování daňových úlev. Jako příklad můžou sloužit daňové prázdniny pro nové investory ze zahraničí.

Obecně je konkurence považována za jev, který zvyšuje tržní efektivnost, neboť umožňuje alokovat zdroje tím nejefektivnějším způsobem. Tržní mechanismus daňové konkurence

v oblasti zdanění však zcela nefunguje a dochází zde k tržnímu selhání. Poplatník totiž nedostává za odvedené daně ekvivalentní protihodnotu, a tudíž není motivován odvádět daně ve státě, ve kterém čerpá veřejné služby. To souvisí s dalším negativním faktorem daňové konkurence. Daňové subjekty mohou tzv. ožebračovat stát, tím, že přesouvají své mobilní základy do zemí s nižším zdaněním a přitom čerpají veřejné výdaje ve státě s vyšším daňovým zatížením.

Dalším negativem daňové konkurence a důvodem pro harmonizaci této oblasti je fakt, že pokud se Evropská unie skládá z 27 odlišných ekonomik s 27 odlišnými daňovými systémy, pak její členské státy nemůžou plně těžit z výhod, které by jim poskytoval jednotný trh. Pro harmonizaci daní hovoří i skutečnost, že se státy nerozhodují o svých daňových systémech ve vakuu, ale svými rozhodnutími ovlivňují i okolní státy. Velké a silné státy tak mohou ovlivňovat vývoj sousedních slabších ekonomik nebo dokonce vývoj světových cen.

Z výše popsaného vyplývá, že odpověď na otázku do jaké míry daňové systémy harmonizovat a do jaké míry je ponechat pod vlivem daňové konkurence nemá jednoduché řešení. Oba způsoby mají své klady a zápory a jak naznačuje výše uvedené schéma, dle mého názoru, by měla být daňová konkurence a daňová harmonizace v rovnováze. A jaká je současná situace v Evropské unii? „Současnou daňovou konkurenci panující v Evropských společenstvích lze chápat spíše jako výsledek selhání harmonizačního procesu, než záměr.“⁵²

Daňová konkurence a sazby korporátní daně v EU

Nyní se zaměřím na daň, které se daňová konkurence v Evropské unii nejvíce dotýká, tedy na daň z příjmu právnických osob neboli korporátní daň. V posledních deseti letech dochází k soustavnému snižování sazeb korporátní daně v původních i přistupujících státech EU. Vlády jednotlivých zemí si totiž uvědomují, že nižším zdaněním mohou přilákat více zahraničních investorů a tudíž, i přes nižší daňovou sazbu, přivést více prostředků do státní pokladny. Pokles sazeb je chápán jako projev daňové konkurence.

Jak uvádí Terra a Wattel ve své knize „European tax law“⁵³: „Odlišnosti v celkových daňových zatíženích mezi podniky různých členských států činných uvnitř jednotného trhu znevýhodňují evropské podniky ve srovnání s průmyslovými podniky americkými a

⁵² Nerudová, D. (2008): Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. Vydání, s. 24.

⁵³ Terra Terra, B., Wattel, P. (2005): European tax law. Hague: Kluwer Law International 2005, ISBN: 9041123865.

japonskými, které mají jeden velký domácí trh, jednu měnu a jeden daňový systém (při nejmenším na federální daňové úrovni). Přizpůsobení a vypořádání se s 25⁵⁴ různými daňovými systémy a 25 různými administrativními postupy (nebo s jejich absencí) obvykle způsobuje nadměrné administrativní zatížení. Tyto odlišnosti způsobují problémy nejen podnikům, ale vyvolávají daňové plánování a daňové úniky.“ Na závěr lze tedy říci, že skutečnost, že národní podniky záměrně trvají na zásadních odlišnostech v úpravě daní, vede k nadměrné a tím i škodlivé daňové konkurenci mezi členskými státy.

KPMG International Tax Center vydává od roku 1993 každoročně přehled sazeb daní z příjmu právnických osob v reprezentativním výběru států z celého světa. Následující tabulka ukazuje, jak se změnila sazby korporátní daně v zemích evropské unie mezi rokem 2005 a 2008. V tabulce jsou zvýrazněny státy, které v předcházejících třech letech snížily sazbu korporátní daně.

Tabulka 1: Sazby daně z příjmu právnických osob v zemích EU v letech 2005 až 2008.

Země	2005	2006	2007	2008	Meziroční pokles 2008-2007
Belgie	33,99 %	33,99 %	33,99 %	33,99 %	
Bulharsko			10 %	10 %	
Česká Republika	26 %	24 %	24 %	21 %	-3 %
Dánsko	28 %	28 %	28 %	25 %	-3 %
Estonsko	24 %	23 %	22 %	21 %	-1 %
Finsko	26 %	26 %	26 %	26 %	
Francie	33,83 %	33,33 %	33,33 %	33,33 %	
Irsko	12,5 %	12,5 %	12,5 %	12,5 %	
Itálie	37,25 %	37,25 %	37,25 %	31,4 %	-5,85 %
Kypr	10 %	10 %	10 %	10 %	
Litva	15 %	15 %	15 %	15 %	
Lotyšsko	15 %	15 %	15 %	15 %	
Lucembursko	30,39 %	29,63 %	29,63 %	29,63 %	
Maďarsko	16 %	16 %	16 %	16 %	
Malta	35 %	35 %	35 %	35 %	
Německo	38,31 %	38,34 %	38,36 %	29,51 %	-8,85 %
Nizozemí	31,5 %	29,6 %	25,5 %	25,5 %	
Polsko	19 %	19 %	19 %	19 %	
Portugalsko	27,5 %	27,5 %	25 %	25 %	

⁵⁴ V roce 2005, kdy kniha vyšla, čítala EU pouze 25 států.

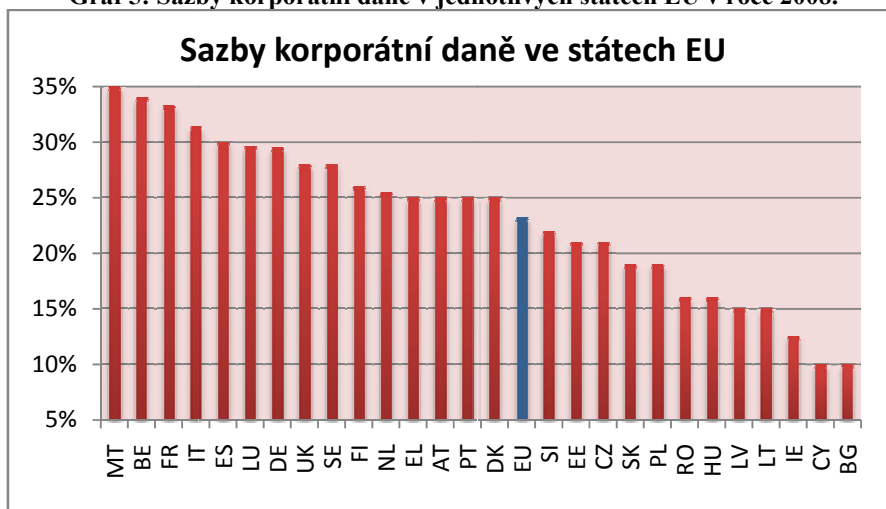
Země	2005	2006	2007	2008	2008-2007
Rakousko	25 %	25 %	25 %	25 %	
Rumunsko			16 %	16 %	
Řecko	32 %	29 %	25 %	25 %	
Slovensko	19 %	19 %	19 %	19 %	
Slovinsko	25 %	25 %	23 %	22 %	-1 %
Španělsko	35 %	35 %	32,5 %	30 %	-2,5 %
Švédsko	28 %	28 %	28 %	28 %	
Velká Británie	30 %	30 %	30 %	28 %	-2 %

Pramen: KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2008], <<http://www.kpmg.com/SiteCollectionDocuments/Corporate-and-Indirect-Tax-Rate-Survey-2008v2.pdf>>, s. 11-13, vlastní úprava.

V roce 2008 byla nejnižší sazba daně aplikována na Kypru a v roce 2007 nově přistoupivším Rumunsku, a to ve výši 10 %. Třetí v pořadí bylo Irsko, to svou sazbu pod tlakem unie zvýšilo z původních 10 % na 12,5 %. Naopak nejvyšší sazbu, dosahující hranice 35 %, měla v roce 2008 Malta. Následovala jí Belgie s 33,99 % a Francie s 33,33 %. Maximální rozdíl byl tedy 25 procentních bodů. Pro větší názornost je dále uveden také graf, kde jsou jednotlivé členské státy seřazeny sestupně podle výše aplikované sazby korporátní daně, uvedena je pro srovnání i průměrná sazba Evropské unie.

Postoupíme-li od absolutních hodnot ke změnám, ke kterým došlo mezi roky 2007 a 2008, pak sazbu korporátní daně snížilo osm členských států a žádná země sazbu nezvýšila. Nejvýznamnější změna proběhla v Německu, kde se sazba snížila téměř o devět procentních bodů. V Itálii poklesla sazba o téměř šest procentních bodů.

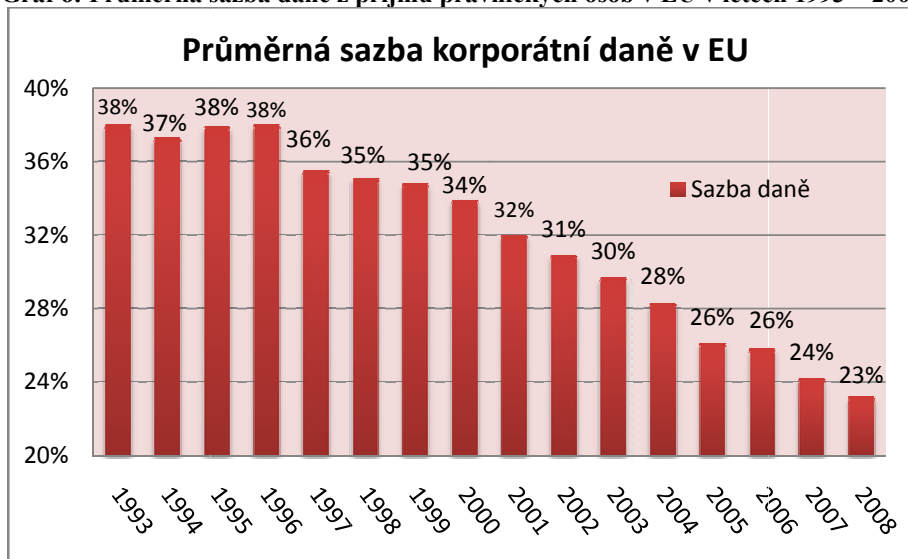
Graf 5: Sazby korporátní daně v jednotlivých státech EU v roce 2008.



Pramen: KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2008], s. 11-13, vlastní úprava.

Následující graf znázorňuje snižování celkové průměrné sazby korporátní daně v Evropské unii mezi lety 1993 a 2008. Od poloviny devadesátých let je zde patrný strmý pokles. Pokračoval i v roce 2008, kdy se sazba daně z příjmů právnických osob meziročně snížila o 1 %. Průměr původních členských zemí EU, tedy EU15, vykazuje poněkud vyšší hodnotu, pohybuje se přibližně o tři procentní body nad celkovým průměrem.

Graf 6: Průměrná sazba daně z příjmů právnických osob v EU v letech 1993 – 2008.



Pramen: KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2008], vlastní úprava.

Průměr Evropské unie se za sledované období snížil o 14,8 procentního bodu. Jistě se na tomto snížení zobrazily dvě poslední vlny přístupu nových členských států do EU. Vstup deseti nových zemí do EU v roce 2004 a pokračující snahy právního systému Evropské unie o odstranění překážek svobodného pohybu kapitálu stojí pravděpodobně za zostřením daňové konkurence mezi jednotlivými členskými státy,“ řekl Loughlin Hickey, ve svém komentáři k průzkumu KPMG.⁵⁵ „Je zde jasný kontrast ve srovnání s ostatními částmi světa, kde nejsou hranice tak otevřené. Nicméně globální, tedy i mimoevropský, trend je zachovat stávající sazby, nebo je snižovat,“ pokračoval. Po vstupu Bulharska a Rumunska v roce 2007 se průměrná sazba opět významně snížila neboť Rumunsko má, jak již jsem uvedla, vůbec nejnižší sazbu a Bulharsko je se svými 16 % také pod evropským průměrem.

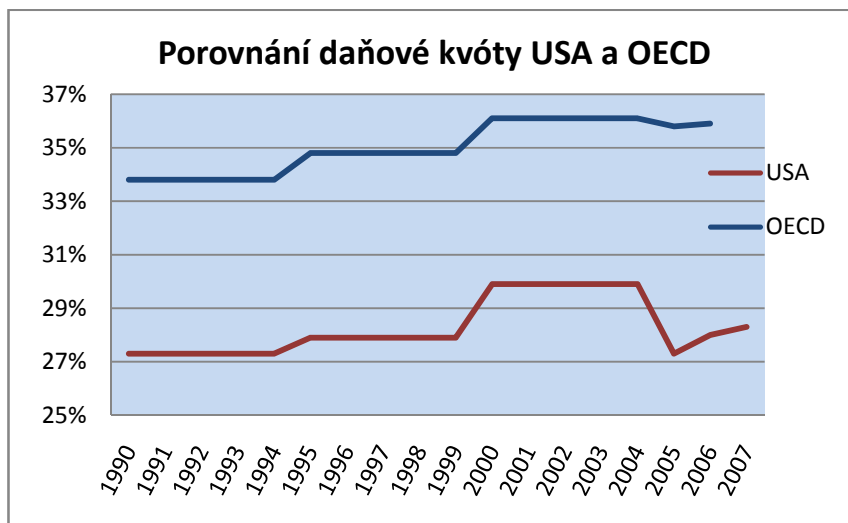
Vedle sazby daně, kterou si jednotlivé státy konkurují, jsou samozřejmě důležité i jiné formy daňové konkurence, jako jsou již zmíněné daňové a investiční pobídky. Jedná se však o krátkodobé investiční stimuly, které přispívají k deformaci tržních mechanismů. Pobídky ve formě dotací nebo dopuštění daně jsou totiž většinou spjaty s konkrétními investory a konkrétním ekonomickým odvětvím. Daleko zdravější je, když se investoři rozhodují podle kritéria zisku. Tato práce od této formy konkurence abstrahuje.

⁵⁵Loughlin, H. [online], [cit. 1. 1. 2009], <http://www.kpmg.com.sg/press/Release_20060619.pdf>, s. 1.

Daňové zatížení ve Spojených státech amerických

Spojené státy americké jsou federativní prezidentskou republikou skládající se z padesáti států a jednoho federálního distriktu. Podle údajů Mezinárodního měnového fondu představuje americký hrubý národní produkt 23 % světového HDP. USA jsou tedy velice výkonnou ekonomikou. Spojené státy také patří mezi země s velmi nízkou daňovou kvótou. Toto nízké daňové zatížení je vyváжено vysokou platební morálkou amerických obyvatel.⁵⁶ Následující graf znázorňuje porovnání daňové kvóty USA a průměrné daňové kvóty zemí OECD v letech 1990 – 2006. Je patrné, že je zde výrazný rozdíl. V roce 2006 dosahovalo daňové zatížení v USA hodnoty 28 % a průměrné daňové zatížení v zemích OECD bylo téměř o osm procentních bodů vyšší, konkrétně 35,9 %. Podle studie OECD⁵⁷ tento rozdíl roste již od počátku sedmdesátých let, kdy průměrné daňové zatížení zemí OECD začalo stoupat zhruba dvojnásobným tempem než daňové zatížení v USA. Podle již citované studie mělo dojít v roce 2007 k mírnému růstu daňového zatížení USA na hodnotu 28,3 %.

Graf 7: Porovnání daňové kvóty USA a průměru OECD v letech 1990 až 2006.



Pramen: Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], <<http://masetto.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=2201777/cl=22/nw=1/rpsv/ij/oecdthemes/99980169/v2008n4/s1/p11>>, s. 95.

⁵⁶ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě. Praha, ASPI a.s., 271 s., ISBN 978-80-7357-320-1, 2007, s. 175.

⁵⁷ Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], <<http://masetto.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=2201777/cl=22/nw=1/rpsv/ij/oecdthemes/99980169/v2008n4/s1/p11>>, s. 55.

Jak uvádí Láchová, L. ve své knize „Daňové systémy v globálním světě“: „Nízká úroveň daňové kvóty ovšem souvisí také s úrovní veřejných výdajů a služeb. V případě nemoci, mateřské dovolené a penze se musí občané spolehnout sami na sebe. S těmito podmínkami je spojen i problém velkého počtu lidí mimo systém zdravotního pojištění.“⁵⁸

Ač se Spojené státy vyznačují nízkým daňovým zatížením, jejich daňový systém není jednoduchý. Názorně to dokládají následující dvě tabulky, které obsahují výčet jednotlivých daní amerického daňového systému. Daně jsou rozděleny do čtyř skupin: daně z příjmů, majetkové daně, pojištění a nepřímé daně.

Tabulka 1: Výčet daní daňového systému USA

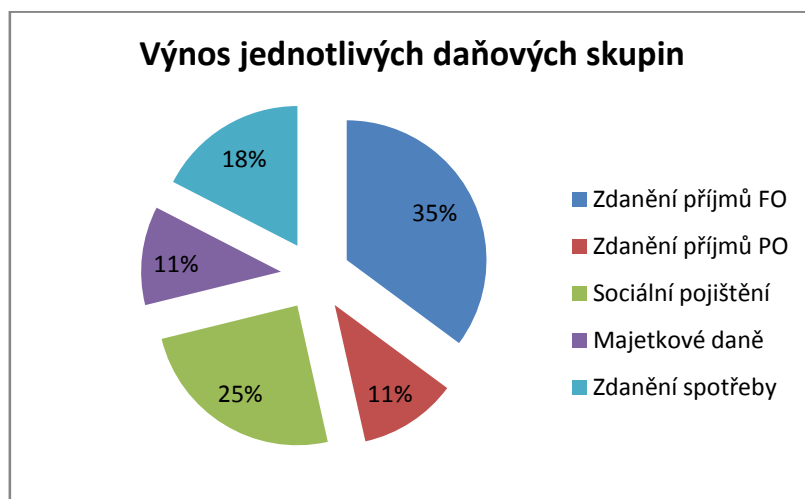
Daně z příjmů	Daň z příjmů fyzických osob (Personal Income tax)	Nepřímé daně	Daň z prodeje (Sales Tax; Use Tax)
	Daň z příjmů právnických osob (Corporation Income Tax)		Federální spotřební daň (Federal Excise Tax)
	Daň z kapitálových zisků (Capital Gains Tax)		Spotřební daně (Excise Tax)
Majetkové daně	Převodové daně (Transfer Tax)		Telekomunikační daně
	Darovací daň (Gift Tax)		Letecké a letištní daně (Air Tax)
	Dědická daň (Heritage Tax)		Daň z paliva (Gasoline Tax)
	Daň z mezigeneračních převodů (Generation-skipping Transfer Tax)		Daň z hříchu (Sin Tax)
	Daň z nemovitosti (Real Estate Tax)		Daň z těžby (Severance Tax)
	Daň z majetku (Property Tax)		Daň z přepychu (Luxury Tax)
	Silniční daň (Road Usage Tax)		Daň z obytného automobilu (Recreational Vehicle Tax)
Pojištění	Pojistné na sociální zabezpečení (Federal Insurance Contribution Act Tax)		Školní daň (School Tax)
	Pojistné na zdravotní pojištění (Federal Insurance Contribution Act Tax)		Daň z registrace přívěsů (Trailer Registration Tax)
	Příspěvek na federální nezaměstnanost (Federal unemployment Tax)		Užitková daň (Utility Tax)
	Příspěvek na státní nezaměstnanost (State Unemployment Tax)		Daň z prodeje nákladních automobilů (Vehicle Sales Tax)
	Dávky sociálního pojištění (Social Security Tax)	Daň z debetních účtů (Accounts receivable Tax)	
		Lékařská daň (Medicare Tax)	

Pramen: Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě, s. 177-179.

⁵⁸ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě, s. 175.

Jelikož jsou Spojené státy významně prosperující ekonomikou, jejich daňové výnosy dosahují mnohaciferných částek. V roce 2005 se v USA na daních vybralo celkem 3 386 054 mil. USD. Na následujícím grafu můžeme pozorovat výnosnost pěti daňových skupin⁵⁹. Nejvýnosnější je daň z příjmů fyzických osob, která do státní pokladny přispívá absolutní částkou 1 189 565 mil. USD, v relativním vyjádření 35 %. Druhou daní s nejvyšším podílem je sociální pojištění s 25 %. Následuje zdanění spotřeby s 18 % podílem na výnosech. Zdanění příjmů právnických osob a majetkové daně mají stejný podíl na výnosech ve výši 11 %.⁶⁰ Výnos daní z příjmů je více než dvojnásobný než výnos daní ze spotřeby, což je opačný trend než například v Evropské unii. Dle Láchové⁶¹ však USA v nejbližší době plánuje zvýšit zdanění nepřímých daní na úkor daní přímých.

Graf 8: Výnos jednotlivých daňových skupin v roce 2005.



Pramen: Tax Revenues: United States; Taxation 2007, vol. 2007, no. 3, pp. 2378 – 2447 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], <<http://lysander.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=3509422/cl=20/nw=1/rpsv/~6684/v2007n3/s36/p2378>>, s. 1-3.

Nízká výnosnost nepřímých daní je také zapříčiněna faktem, že v USA není aplikována daň z přidané hodnoty, která v řadě jiných států vévodí daňovému systému. V USA je místo DPH aplikována daň z prodeje (Sales Tax), a to na státní nebo lokální úrovni. Jak je uvedeno

⁵⁹ Skupiny jsou členěny dle kategorizace OECD.

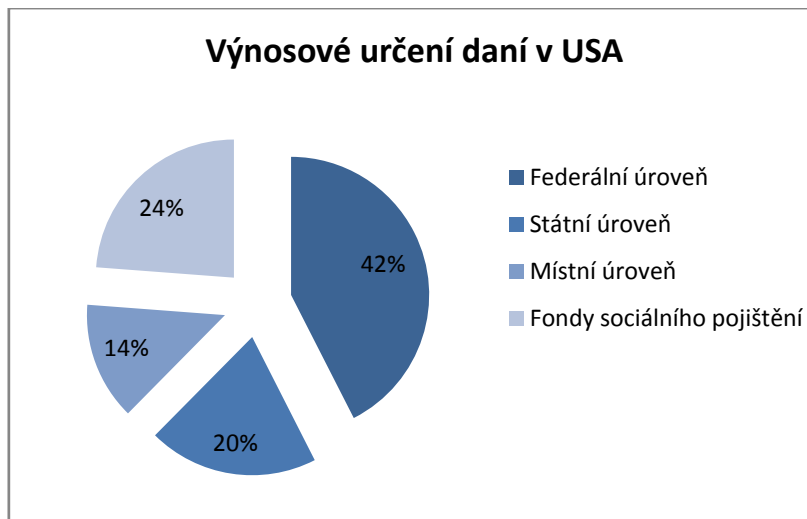
⁶⁰ V absolutním vyjádření výnos majetkových daní přesahuje výnos daně z příjmů právnických osob o 2 299 mil. USD.

⁶¹ Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě, s. 176.

v tabulce na předchozí straně, mezi nepřímé daně dále patří velké množství selektivních daní ze spotřeby.

Následující graf ukazuje výnosové určení daní v USA v roce 2006.

Graf 9: Výnosové určení daní v USA v roce 2006



Pramen: Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], <<http://masetto.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=2201777/cl=22/nw=1/rpsv/ij/oecdthemes/99980169/v2008n4/s1/p11>>, s. 31.

Daně na federální úrovni přinášejí do rozpočtu 42 % výnosů, v absolutní výši 1 565 276⁶² mil. USD. Druhou nejvýnosnější skupinou příjmů jsou platby do fondů sociálního pojištění, ty přinášejí do státní pokladny 875 123⁶³ mil. USD a tvoří tak 24 % daňových výnosů. Následují daně na státní úrovni, které mají výnos 730 144⁶⁴ mil. USD, a tedy 20 %. Daně na místní úrovni přispívají do rozpočtu USA částkou 507 003⁶⁵ mil. USD, procentuálně vyjádřeno 14 %.

⁶² Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], <<http://masetto.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=2201777/cl=22/nw=1/rpsv/ij/oecdthemes/99980169/v2008n4/s1/p11>>, s. 284.

⁶³ Tamtéž.

⁶⁴ Tamtéž.

⁶⁵ Tamtéž.

Legislativní úprava zdanění příjmů právnických osob v USA

Daňový systém USA je upraven na několika legislativních stupních. Daně jsou uvalovány na třech hlavních úrovních:

- Federální daně,
- státní daně,
- daně na úrovni měst a obcí, tzv. lokální daně.

Ne všechny daně jsou zavedeny na všech úrovních. Federální vláda aplikuje daně z příjmů, spotřební daně a sociální pojištění. Neaplikuje majetkové daně ani daň z bohatství. Na státní úrovni jsou ukládány majetkové daně, spotřební daně, daň z bohatství a většinou daně z příjmů. Města uvalují majetkové daně, spotřební daně a občas i daně z příjmů.⁶⁶

Tabulka 2: Aplikace daní dle legislativního stupně.

✓ = daň je aplikována	Daně z příjmů	Spotřební daně	Daně z majetku	Daň z bohatství	Sociální pojištění
Federální úroveň	✓	✓			✓
Státní úroveň	✓	✓	✓	✓	
Lokální úroveň	✓	✓	✓		

Pramen: Amico, Joseph C.: Introduction to the US Income Tax System. Deventener, The Netherlands, Kluwer Law and Taxation Publishers, 245 s., ISBN 90 6544 716 4, 1993, s. 1.

Federální daně

Příjmy z federálních daní jsou tvořeny především daněmi z příjmů fyzických a právnických osob, přičemž výnosy z individuální důchodové daně převažují. Ve Spojených státech je aplikována klasická forma zdanění příjmů, kde nedochází k žádnému slučování korporátního a individuálního zdanění. Oba druhy příjmů jsou daněny samostatně. Sociální pojistné je placeno z poloviny zaměstnavatelem a z poloviny zaměstnancem, přičemž osoby samostatně výdělečně činné mají speciální sazbu pojistného. Spotřební daně na federální úrovni zahrnují daně z alkoholu, tabáku, střelných zbraní, pohonných hmot, luxusního zboží jako jsou drahé automobily, lodě, letadla, kožesiny a šperky; daně z kamionů, telefonních poplatků, letecké dopravy a komerčního pojištění. Na federální úrovni jsou ukládány mnohé další daně jako například darovací daň nebo dálniční daň. Jak už bylo zmíněno, na federální úrovni nejsou uvalovány daně z nemovitostí.

⁶⁶ Amico, Joseph C.: Introduction to the US Income Tax System. Deventener, The Netherlands, Kluwer Law and Taxation Publishers, 245 s., ISBN 90 6544 716 4, 1993, s. 1.

Daně na státní úrovni

Vlády na úrovni jednotlivých států uvalují kromě sociálního pojištění všechny druhy daní. Hlavními zdroji příjmů na této úrovni jsou daně z příjmů, spotřební daně a majetkové daně. Každý stát je samostatnou daňovou jurisdikcí a vytváří si svá pravidla zdanění, takže na této úrovni existuje tolik daňových systémů, kolik je států, tedy padesát.

Zdanění příjmů se opět dělí na zdanění individuálních příjmů a zdanění příjmů korporací. Korporátní daň je často na úrovni státu nazývána daní z koncese (Franchise Tax), tedy ve smyslu zdanění oprávnění k provozu nějaké činnosti na určitém území. Daň z koncese se lehce odlišuje svou formou od korporátní daně, je zdaňováno právo vykonávat ekonomickou činnost, ovšem měřeno příjmem z této činnosti, takže ve výsledku je zdanění stejné. Některé státy korporátní daň vůbec neaplikují, zato všechny daňové systémy zahrnují individuální důchodovou daň. Zhruba u poloviny států vychází základ daně z federální úpravy a u druhé poloviny je určen odlišně. Průměrná sazba korporátní daně se pohybuje okolo 7 % a bude o ní pojednáno dále.

Státy často uvalují daň darovací, v tomto případě je většinou základ daně shodný s federálním základem daně a státy odlišně upravují jen sazbu daně. Nejvyšším státním daňovým příjmem jsou výnosy majetkových daní. Ústava Spojených států amerických zakazuje federální vládě tyto daně ukládat, a proto jsou ukládány pouze na nižších úrovních. Nejdůležitější z majetkových daní jsou daně z nemovitostí. Daně z nemovitostí jsou počítány ze skutečné tržní hodnoty nemovitosti. V některých státech je také aplikována daň z osobního majetku, někdy také nazývána daní z čistého bohatství. Dalšími důležitými daněmi na státní úrovni jsou daně z prodeje, ani ty však nejsou ukládány ve všech státech.

Lokální daně

Daně ukládané na úrovni měst a nižších správních celků jsou především daně z prodeje a majetkové daně. Je velice neobvyklé, aby město aplikovalo daň z příjmů, některá hlavní města jsou však výjimkou. Jedná se například o města New York a Boston. Lokální daně fungují zpravidla na stejném principu jako státní daně.⁶⁷

⁶⁷ Tamtéž, s. 2-3.

Prameny zdanění důchodových daní

Zdanění příjmů, tak jako většina ostatních daní, je upraveno následujícími právními normami a institucemi:

- Americký kongres (Congress)
 - Kodex o státních příjmech (Internal Revenue Code)
- Ministerstvo financí (Treasury Department)
 - Nařízení (Regulations)
- Správa státních příjmů (Internal Revenue Service)
 - Daňové postupy (Revenue Procedures)
 - Veřejná rozhodnutí (Public Rulings)
 - Soukromá rozhodnutí (Private Rulings)
 - Technická memoranda (Technical Advice Memoranda)
- Federální soud (Federal Court)
- Daňový soud (Tax Court)

Kodex o státních příjmech (Internal Revenue Code)⁶⁸

Základním právním předpisem, který upravuje federální daňové právo, je tzv. Kodex o státních příjmech (IRC). Tento Kodex byl uzákoněn v roce 1913 jako součást šestnácté novely Ústavy Spojených států amerických. Nejvýznamnější změny kodexu IRC proběhly v letech 1939, 1954 a 1986. Kongres Kodex upravuje v menším či větším rozsahu téměř každým rokem. IRC zahrnuje v současné době dva díly a několik tisíc sekcí a upravuje procedurální i administrativní pravidla všech daní ukládaných na federální úrovni. Kodex o státních příjmech je novelizován zákony vydávanými Kongresem USA. Proto nikoli veškerá daňová úprava je obsažena v IRC.

Správa státních příjmů (Internal Revenue Service) a další legislativní úprava

Zatímco Kodex o státních příjmech je jádrem legislativní úpravy daňového systému USA, Správa státních příjmů (IRS) je nejdůležitějším administrativním centrem spravujícím daně v USA. IRS daně uplatňuje, kontroluje a vybírá. Hlavní sídlo Správy státních příjmů je

⁶⁸ Tamtéž, s. 3-5.

v hlavním městě USA, ve Washingtonu, D. C., pobočky však má v každém větším americkém městě. IRS je odpovědná za aplikaci daňového práva, tak jak je uzákoněno Kongresem USA, nemá žádné pravomoci zákony měnit. IRS není ani instituce, která by se zabývala daňovou politikou, ta je v působnosti Ministerstva financí (Treasury Department) a IRS je pouze jednou z částí ministerstva. Ministerstvo financí (TD) předkládá Kongresu návrhy zákonů, vyjednává dohody, vydává nařízení, instrukce a informace pro daňové poplatníky, které pak IRS aplikuje. Nařízení TD nemají sílu zákonů, pouze interpretují a vysvětlují Kodex o státních příjmech. Tato nařízení mohou být zrušena soudem, pokud přesáhnou sílu zdanění danou Kongresem. Na druhou stranu většina soudů přikládá nařízením IRS velkou váhu a většinou se jimi řídí. Existují tři druhy nařízeních TD: navrhovaná nařízení (Proposed regulations), dočasná nařízení (Temporary Regulations) a trvalá nařízení (Final Regulations). Navrhovaná nařízení jsou pouze náměty k veřejné diskuzi, nemají žádný právní efekt. Dočasná nařízení mají efekt platný maximálně tři roky. Trvalá nařízení jsou platná neomezeně, případně do odvolání.

Správa státních příjmů také vydává celou řadu dokumentů. Jedná se o tzv. daňové postupy (Revenue Procedures), veřejná a soukromá rozhodnutí (Public and Private Rulings) a technická memoranda (Technical Advice Memoranda). Daňové postupy popisují jak do praxe aplikovat Kodex o státních příjmech, například jak by měli vypadat volby nebo jak podat žádost o vydání soukromého rozhodnutí. Veřejná rozhodnutí jsou vydávána pravidelně a týkají se obecně platných postupů. Soukromé rozhodnutí je odpovědí na žádost daňového poplatníka o posouzení konkrétního daňového problému a je právně závazné pouze pro tu konkrétní osobu a tu konkrétní situaci. Navíc nejsou tato soukromá rozhodnutí smluvně vázaná a IRS je může kdykoli odvolat.⁶⁹ Technická memoranda jsou vnitřní informační sdělení týkající se daňového práva, jsou vodítkem k poznání, jak IRS pracuje a jak daňové právo chápe. Jsou běžně dostupná veřejnosti.

Pokud se poplatník a IRS dostanou do sporu ohledně aplikace daňového práva, přichází na řadu soudní řešení. Připadají v úvahu dvě soudní instance: Federální soud (Federal Court) a Daňový soud (Tax Court). Federální soud má všeobecnou soudní pravomoc, a pokud chce poplatník přednést žalobu, musí zaplatit soudní poplatek. U Daňového soudu se poplatky

⁶⁹ Na rozdíl od závazného posouzení zakotveného v českém daňovém systému. § 34b Závazné posouzení, zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění ke dni 13. 4. 2009.

neplatí, ale v průběhu soudního sporu nedochází k pozastavení běhu daňových lhůt, a tak může nabíhat penále nebo úrok z prodlení. Samozřejmě má Daňový soud větší zkušenosti s daňovým právem, a proto je vhodnější tam řešit komplexnější daňové spory.

Procesní právo v USA⁷⁰

Jak už bylo zmíněno v předchozím odstavci, vedle daňových zákonů existuje ještě tzv. nepsané právo, které odkazuje na americké procesní právo. Procesní právo zasahuje celý americký daňový systém neboť tak rozsáhlá ekonomika, jakou jsou Spojené státy, nelze upravit do všech detailů a se všemi odlišnostmi pouze psanými zákony. Rozhodnutí soudů tedy zaplňují mezery v řešení problematiky, kterou psané právo nepokrývá. Americké precedenční právo má kořeny v anglickém zvykovém právu. Americké soudnictví je vysoce nezávislé a soudci se snaží rozhodovat v kontextu současného vývoje daňového systému a zároveň s ohledem na zákony a předešlá rozhodnutí. V daňové oblasti jsou rozhodnutí soudu považována za zcela běžnou věc. Soudy často rozhodují v případech, kdy se daňoví poplatníci dostávají do sporu s federální úpravou daní. V těchto případech pak může mít jediné rozhodnutí soudu dopad na širokou veřejnost. Nebo například v oblasti transferových cen, může verdikt soudu stát daňového poplatníka nebo stranu státu stát i několik milionů dolarů. Většina soudních procesů v oblasti daní se týká tzv. kreativního výkladu IRC, kdy se podniky i jednotlivci snaží nalézt právě zmiňované mezery v daňových zákonech.

Mezi prvními tématy, která byla soudně řešena, bylo přenesení příjmu na jinou osobu za účelem snížení daňového zatížení. Jednalo se o konkrétní případ⁷¹ z roku 1930, kdy americký občan, pan Earl, uzavřel dohodu se svojí manželkou, že se budou dělit rovným dílem o svoje příjmy. Jeho manželka nebyla výdělečně činná, proto se jednalo pouze o přesun příjmů za účelem obcházení daně. Soudce rozhodl v neprospěch pana Earla a případ vyústil v rozšíření Doktríny o přenesení příjmů (Assignment of Income Doctrine) o úpravu všech možných forem sdružení z daňového hlediska. Tento případ souvisí i s druhou nejdůležitější doktrínou a tou je Podstata převažuje nad formou (Substance-over-form). Tato doktrína říká, že nikoli forma, ale podstata transakce má vliv na daňový efekt. Ačkoli daňový subjekt provede transakci formou, umožňující daňovou výhodu, soud může formu ignorovat a rozhodnout

⁷⁰ Amico, Joseph C.: Introduction to the US Income Tax System, s. 7-10.

⁷¹ Případ Lucas v. Earl, 281 U.S. 111 (1930) [online], Find Law [cit. 13. 4. 2009], <<http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=US&vol=281&invol=111>>.

o daňovém dopadu na základě skutečné podstaty věci. I existenci této doktríny vyvolal konkrétní právní spor z roku 1945⁷². Společnost Court Holding Co. zamýšlela prodat firemní majetek a zároveň se vyhnout zdanění této transakce. V době tohoto případu bylo platné osvobození od korporátní daně v případě rozdělení majetku společnosti při její likvidaci. Kdyby došlo k prodeji majetku fungujícího podniku, byl by tento prodej zdaněn jak na úrovni korporace tak posléze na úrovni akcionářů, kdy by byly příjmy z prodeje rozděleny například ve formě dividend. Proto, když zmíněná společnost zamýšlela prodej svého majetku, bylo výhodnější nejprve společnost zlikvidovat, rozdělit majetek zrušené společnosti akcionářům bez uplatnění daně a majetek prodat až poté. Tímto způsobem se společnost vyhnula zdanění na korporátní úrovni. Ovšem jen do doby než soud rozhodl, že podstatou jejího postupu byl prodej majetku a doměřil společnosti daň.

V souvislosti s popsáním případem a doktrínou Substance-over-form vznikla i doktrína o jednotlivých fázích transakce (Step Transaction Doctrine). Tato doktrína říká, že jednotlivé kroky vedoucí k finálnímu výsledku musí být za jistých okolností považovány za celek.

Další související doktrínou je tzv. test obchodního účelu⁷³ (Business Purpose Test). Tento test zkoumá transakci podniku nebo jednotlivce z hlediska jejího účelu. Pokud existuje opravdové ekonomické zdůvodnění transakce a všech jejích fází, pak je vše v pořádku. Pokud se však za jednotlivými kroky nebo celou transakcí skrývá pouze účel obcházení daně, pak se posupuje dle doktríny Substance-over-form.

Výše zmíněné doktríny jsou datovány do první poloviny 20. století. Soudy samozřejmě rozhodují v daňových záležitostech i v současnosti, ale tím, že má americký systém dlouholetou tradici a v posledním desetiletí prošel minimem změn, nejsou rozhodnutí soudu v daních tak časté, jako v reformních obdobích. Internetový portál Nejvyššího soudu USA (US Supreme Court) eviduje poslední případ, který obsahuje v názvu slovo daň (Tax), v roce 2003.⁷⁴ Více případů eviduje v roce 1994, kdy došlo k jistým změnám ve zdanění korporací. Je tedy zřejmé, že procesní právo funguje hlavně v období, kdy dochází ke změnám systému.

⁷² Případ C.I.R. v. Court Holding Co., 324 U.S. 331 (1945) [online], Find Law [cit. 13. 4. 2009], <<http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=us&vol=324&invol=331>>.

⁷³ Těto doktríny se týká případ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935) [online], US Supreme Court Center [cit. 13. 4. 2009], <<http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>>.

⁷⁴ US Supreme Court Center [online], [cit. 13. 4. 2009], <<http://supreme.justia.com/scripts/search>>.

Plánované změny daňového systému USA

Mnoho amerických občanů je toho názoru, že daňový systém potřebuje nutně reformovat. Lze soudit i dle faktu, že již od roku 1985 funguje nezisková organizace s názvem „Američané za daňovou reformu“ (Americans for Tax Reform)⁷⁵, která od doby svého vzniku donutila řadu amerických politiků podepsat tzv. Přísahu na ochranu amerického poplatníka (Taxpayer Protection Pledge), ve které je napsáno, že signatáři nesmí zvýšit individuální důchodovou daň ani zdanění korporací.

Podle autorů eseje „Moving Forward with Bipartisan Tax Policy“⁷⁶ (Posun k lepšímu díky politicky neutrální daňové politice) je americký daňový systém příliš komplexní a již delší dobu zůstává rigidní na rozdíl od neustále se měnících ekonomických podmínek. Současná světová krize navíc vede ke stále vyššímu rozpočtovému schodku a země se tedy potýká se stále závažnějšími fiskálními problémy. Také vzrůstající počet úprav daňového práva bude v nejbližší době vyžadovat výraznější zásah amerického Kongresu do Kodexu o státních příjmech. Koncem roku 2010 vyprší většina dočasných daňových škrťů, které byly ustanoveny v letech 2001 a 2003 za úřadování prezidenta Bushe. Na desítky milionů amerických rodin dopadne Náhradní minimální daň (Alternative Minimum Tax). A federální daň z nemovitého majetku v roce 2010 zmizí, aby se mohla znovu objevit v roce 2011. Všechny tyto změny povedou k výrazným změnám v efektivní míře zdanění a redistribuci daňového břemene.⁷⁷

Dle současné právní úpravy je daňový systém nastaven tak aby se zvyšovaly daňové výnosy. Od konce druhé světové války tvořily federální daňové výnosy průměrně zhruba 18 % HDP. Očekává se, že ve fiskálním roce 2010 poklesnou výnosy na 17,5 % HDP. Nemalý podíl na tomto poklesu má světová ekonomická recese. V období následujícím po vypršení daňových škrťů prezidenta Bushe by měly výnosy opět vzrůst, a to na hodnotu 19,5 % ve fiskálním roce 2012 a až na 20,2 % v roce 2018. Tento růst je samozřejmě vítaný neboť přibližuje výnosy na úroveň federálních výdajů, jejichž průměr se v posledních 25-ti letech pohyboval okolo hodnoty 21 % HDP. Na druhou stranu lze namítnout, že by se měly přibližovat spíše vládní útraty vládním příjmům a nikoli naopak. Bez ohledu na to, zda bude platnost daňových škrťů

⁷⁵ About Americans for Tax Reform [online], Americans for Tax Reform [cit. 14. 4. 2009], <<http://www.atr.org/index.php?content=about>>.

⁷⁶ Carroll, R.; Chapoton, J. E.; MacGuineas, M.; Rogers, D. L.: Moving Forward with Bipartisan Tax Policy – Tax Foundation Working Paper No. 5 [online], Tax Foundation [cit. 13. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/files/wp5.pdf>>.

⁷⁷ Tamtéž.

prodloužena či nikoli, rozdíl mezi vládními příjmy a vládními výdaji v následujících dekádách dramaticky poroste, a to díky trendu stárnutí populace a s ním souvisejícím zvyšováním zdravotních výdajů na obyvatele. Federální příjmy a federální výdaje nemusí být v rovnováze v každém roce, ale jejich hodnoty by měly být vyrovnané alespoň v dlouhodobém výhledu.

Napříč politickým spektrem také vyvstává otázka, do jaké míry by mělo být zdanění progresivní. V současné době pochází 75 % daňových odvodů od 20 % poplatníků s nejvyššími příjmy a pouze 0,4 % daňových příjmů pochází od 20 % poplatníků s nejnižšími příjmy. Občané inklinující k levicové politice jsou toho názoru, že by zdanění mělo být ještě progresivnější z důvodu vzrůstajícího rozdílu ve výdělích. Pravicově orientovaní Američané si naopak myslí, že už nyní existuje obrovská redistribuce na příjmové i výdajové straně vládního rozpočtu, a proto by se měla progrese zmírnit, aby nedocházelo k negativním účinkům daní, jako je odrazování poplatníků od další ekonomické činnosti. Přílišná progrese by mohla poškodit ekonomiku USA a tak i životní úroveň Američanů.

Američtí politici mají tedy na výběr. Mohou pokračovat cestou tzv. ofenzivní politiky, kdy budou daňovou legislativu upravovat nahodile a jen letmo. Kdy se budou uchýlovat k dočasným změnám až v okamžiku, kdy už nebude jiná možnost. Anebo zaujmou k daňové politice jiný, aktivní postoj. Započnou dalekosáhlou reformu s dlouhodobým efektem, jejímž cílem bude efektivní a spravedlivý daňový systém. Politici by se měli řídit následujícími zásadami.

- Vytvořit průhlednější a jasnější daňový systém.
- Podpořit tvorbu úspor aplikací progresivní daně ze spotřeby.
- Přehodnotit daňové výdaje.
- Modernizovat korporátní důchodovou daň.
- Implementovat do systému ekologicky motivovanou daňovou politiku.

V neposlední řadě jsou autoři statě toho názoru, že by měla být daňová reforma politicky neutrální a tedy akceptovatelná oběma hlavními politickými stranami, ekonomicky citlivá a dlouhodobě účinná.⁷⁸

⁷⁸ Tamtéž, s. 2-3.

Zdanění příjmů právnických osob a daňová konkurence v USA

Vliv zdanění příjmů právnických osob na konkurenceschopnost USA

Podle každoročního průzkumu společnosti KPMG⁷⁹, zabývající se sazbami korporátních daní po celém světě, mají americké společnosti velkou konkurenční nevýhodu. Ve studii „KPMG’s Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008“⁸⁰ se píše, že sazba korporátní daně v USA je vyšší než ve všech ostatních světových regionech. Konkrétně je ve studii uvedeno, že je americká sazba o 14 procentních bodů vyšší než světový průměr a skoro o 17 procentních bodů vyšší než průměr Evropské unie. Ze 106-ti zemí, které studie KPMG zahrnuje, mají pouze Spojené arabské emiráty, Kuvajt a Japonsko⁸¹ vyšší sazbu korporátní daně než je kombinovaná sazba USA, ve výši přibližně 40 %. Podle Scotta A. Hodge, prezidenta organizace Tax Foundation⁸², tato studie ukazuje, jak dlouhodobě stagnující americký daňový systém každým rokem zhoršuje národní ekonomickou konkurenceschopnost země. V roce 2008 snížilo sazbu daně 23 států světa a žádný stát sazbu nezvýšil. Celková průměrná sazba tedy poklesla z 26,8 % na 25,9 %. Na rozdíl od zbytku světa, sazba korporátní daně v USA zůstává na stejné úrovni již více než patnáct let.

Také poslední studie OECD ukazují, že Spojené státy americké mají o 50 % vyšší sazbu korporátní daně oproti průměru jejich srovnatelně vyspělých konkurentů.⁸³

Na následujícím grafu je zobrazen vývoj marginální federální sazby korporátní daně v USA. Z grafu je patrné, že je sazba na úrovni 35 % již od roku 1994. Největší skok v posledních třech dekadách zaznamenala sazba v roce 1987, kdy došlo k jejímu snížení o 12 procentních bodů. Mezi lety 1987 a 1993 byla sazba na úrovni 34 %, z čehož vyplývá, že v roce 1994 dokonce došlo ke zvýšení daně o jeden procentní bod. Dále je v grafu zobrazen vývoj světové průměrné sazby korporátní daně v zemích dle výběru KPMG. Z grafu je evidentní, že se klesající globální průměrná sazba neustále vzdaluje od průměrné federální sazby USA. S přičtením sazeb na úrovni jednotlivých států by se rozdíl ještě prohloubil.

⁷⁹ Tax Watch [online], Tax Foundation [cit. 30. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/files/tw-winter2009.pdf>>, s. 5.

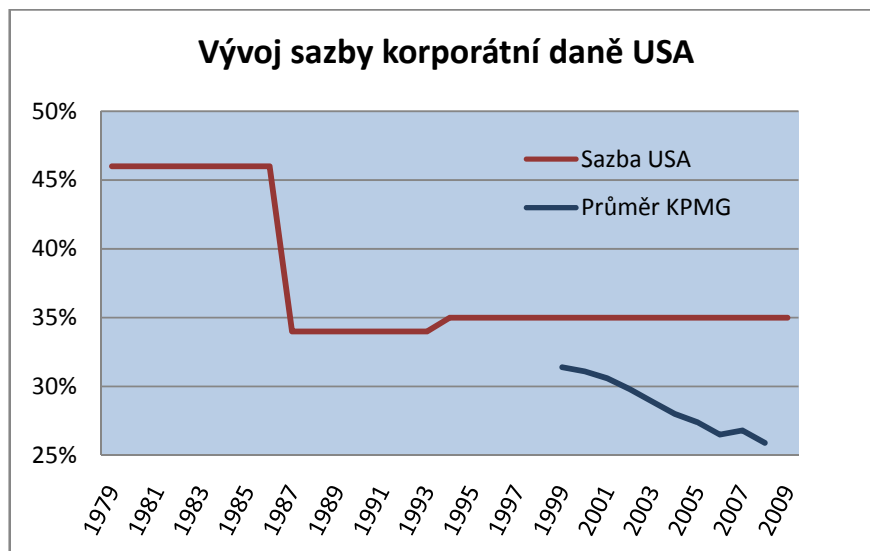
⁸⁰ KPMG’s Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG [cit. 30. 3. 2009], <<http://www.kpmg.lu/Download/Surveys/2008/corporateandindirecttaxratesurvey2008.pdf>>.

⁸¹ Spojené arabské emiráty a Kuvajt mají sazbu ve výši 55 % a Japonsko 40,69 %.

⁸² O organizaci Tax Foundation bude pojednáno dále.

⁸³ Hodge, Scott A.: U.S. Corporate Taxes Now 50 Percent Higher than OECD Average [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/news/show/23470.html>>.

Graf 10: Vývoj federální korporátní sazby korporátní daně USA



Pramen: U.S. Federal Individual Income Tax Rates History, 1913 – 2009 [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/151.html>>, s. 3-4; KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG [cit. 30. 3. 2009], <<http://www.kpmg.lu/Download/Surveys/2008/corporateandindirecttaxratesurvey2008.pdf>>, s. 12-13, vlastní úprava.

Jak je vidět v následující tabulce, mezní federální sazba daně z příjmů právnických osob pro rok 2009 je v nejvyšším příjmovém pásmu 35 %.⁸⁴

Tabulka 3: Sazby korporátní daně v USA na federální úrovni v letech 1994 – 2008.

Rozpětí příjmu		Sazba daně
0	- USD 50 000	15%
USD 50 000	- USD 75 000	25%
USD 75 000	- USD 100 000	34%
USD 100 000	- USD 335 000	39%
USD 335 000	- USD 10 000 000	34%
USD 10 000 000	- USD 15 000 000	35%
USD 15 000 000	- USD 18 333 333	38%
USD 18 333 333	a více	35%

Pramen: Federal Corporate Income Tax Rates, Income Years 1909-2008 [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/2140.html>>, s. 3-4.

Na státní úrovni mohou však vlády dále příjem korporací danit sazbou až do výše 12 %. Jak bude vysvětleno dále, průměrná sazba daně na úrovni jednotlivých států USA je 6,971 %.

⁸⁴ Dodatečná 5-ti procentní daň, nepřevyšující USD 11 750, pro rozpětí USD 100 000 – USD 335 000 zohledňuje zvýhodnění pro nižší stupeň zdanění. Dodatečná tři procentní daň, nepřevyšující USD 100 000, pro rozpětí USD 15 000 000 – USD 18 333 333 zohledňuje zvýhodnění pro nižší stupeň zdanění.

Společnosti si mohou při výpočtu federální daně uplatnit odpočet ve výši daně odvedené na úrovni státu, proto je výsledná daňová sazba zhruba ve výši 40 %.⁸⁵ Dle jiného zdroje se jedná o konkrétní hodnotu 39,3 %⁸⁶.

V následující tabulce jsou uvedeny sazby korporátní daně v jednotlivých státech USA v roce 2009. Stejně jako federální sazba, i sazby na úrovni států jsou ve čtrnácti případech odstupňovány dle výše dosaženého příjmu. V pěti případech korporátní daň na státní úrovni zcela chybí. Jedná se o státy Nevada, South Dakota, Texas, Washington a Wyoming. Jak už bylo uvedeno výše, průměrná sazba na státní úrovni je 6,971 %⁸⁷.

Tabulka 4: Sazby korporátní daně v jednotlivých státech USA v roce 2009.

Stát	Sazba daně	Průměrná sazba daně v jednotlivých státech	Rozpětí příjmu	Stát	Sazba daně	Průměrná sazba daně v jednotlivých státech	Rozpětí příjmu
Alabama	6,5%	6,5%	> USD 0	Maryland	8,3%	8,3%	> USD 0
Alaska	1%	5,44%	> USD 0	Massachusetts	9,5%	9,5%	> USD 0
	2%		> USD 10K	Michigan	6%	6%	> USD 0
	3%		> USD 20K	Minnesota	9,8%	9,8%	> USD 0
	4%		> USD 30K	Mississippi	3%	4%	> USD 0
	5%		> USD 40K		4%		> USD 5K
	6%		> USD 50K		5%		> USD 10K
	7%		> USD 60K	Missouri	6,3%	6,3%	> USD 0
	8%		> USD 70K	Montana	6,8%	6,8%	> USD 0
	9%		> USD 80K	Nebraska	5,6%	6,7%	> USD 0
	9,4%		> USD 90K		7,8%		> USD 100K
Arizona	6,968%	6,968%	> USD 0	Nevada	Není		
Arkansas	1%	3,92%	> USD 0	New Hampshire	8,5%	8,5%	> USD 0
	2%		> USD 3K	New Jersey	9,4%	9,4%	> USD 0
	3%		> USD 6K	New Mexico	4,8%	6,27%	> USD 0
	5%		> USD 11K		6,4%		> USD 500K
	6%		> USD 25K		7,6%		> USD 1M
	6,5%		> USD 100K	New York	7,1%	7,1%	> USD 0

⁸⁵ KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG [cit. 30. 3. 2009], <<http://www.kpmg.lu/Download/Surveys/2008/corporateandindirecttaxratesurvey2008.pdf>>, s. 28.

⁸⁶ Hodge, Scott A.: U.S. Corporate Taxes Now 50 Percent Higher than OECD Average [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/news/show/23470.html>>.

⁸⁷ Průměrná sazba 6,29 % je vypočtena prostým průměrem sazeb bez zohlednění četnosti použití jednotlivých sazeb ve státech.

Stát	Sazba daně	Průměrná sazba daně v jednotlivých státech	Rozpětí příjmu	Stát	Sazba daně	Průměrná sazba daně v jednotlivých státech	Rozpětí příjmu
California	8,8%	8,8%	> USD 0	North Carolina	6,9%	6,9%	> USD 0
Colorado	4,6%	4,6%	> USD 0	North Dakota	2,6%	5%	> USD 0
Connecticut	7,5%	7,5%	> USD 0		4,1%		> USD 3K
Delaware	8,7%	8,7%	> USD 0		5,6%		> USD 8K
Florida	5,5%	5,5%	> USD 0		6,4%		> USD 20K
Georgia	6%	6%	> USD 0		6,5%		> USD 30K
Hawaii	4,4%	5,4%	> USD 0	Ohio	5,1%	6,8%	> USD 0
	5,4%		> USD 25K		8,5%		> USD 50K
	6,4%		> USD 100K	Oklahoma	6%	6%	> USD 0
Idaho	7,6%	7,6%	> USD 0	Oregon	6,6%	6,6%	> USD 0
Illinois	7,3%	7,3%	> USD 0	Pennsylvania	9,99%	9,99%	> USD 0
Indiana	8,5%	8,5%	> USD 0	Rhode Island	9%	9%	> USD 0
Iowa	6%	9%	> USD 0	South Carolina	5%	5%	> USD 0
	8%		> USD 25K	South Dakota	Není		
	10%		> USD 100K	Tennessee	6,5%	6,5%	> USD 0
	12%		> USD 250K	Texas	Není		
Kansas	4%	5,55%	> USD 0	Utah	5%	5%	> USD 0
	7,1%		> USD 50K	Vermont	6%	7,17%	> USD 0
Kentucky	4%	5%	> USD 0		7%		> USD 10K
	5%		> USD 50K		8,5%		> USD 25K
	6%		> USD 100K	Virginia	6%	6%	> USD 0
Louisiana	4%	6%	> USD 0	Washington	Není		
	5%		> USD 25K	West Virginia	8,8%	8,8%	> USD 0
	6%		> USD 50K	Wisconsin	7,9%	7,9%	> USD 0
	7%		> USD 100K	Wyoming	Není		
	8%		> USD 200K	District of Columbia	9,975%	9,975%	> USD 0
Maine	3,5%	7,17%	> USD 0	Průměr		6,971%	
	7,9%		> USD 25K				
	8,3%		> USD 75K				
	8,9%		> USD 250K				

Pramen: 2009 Facts & Figures: How does your state compare? [online], Tax Foudation [cit. 30. 3. 2009], <http://www.taxfoundation.org/files/f&f_booklet_20090224.pdf>, s. 20-21, vlastní úprava.

Bez zohlednění států, které daň z příjmu právnických osob nemají, má nejnižší průměrnou sazbu korporátní daně, ve výši 3,92 %, stát Arkansas. Nejvyšší sazba korporátní daně je aplikována ve státě Pennsylvania, a to ve výši 9,99 % pro všechny společnosti.

Daňové klima v jednotlivých státech USA a jeho vliv na daňovou konkurenci

Daňovým klimatem v jednotlivých státech USA se zabývá ukazatel „State Business Tax Climate Index” (SBTCI), který by se dal přeložit jako Index daňového klimatu na úrovni jednotlivých států USA. Tímto indexem se dlouhodobě zabývá organizace „Tax Foundation“⁸⁸. Tato organizace se jeho prostřednictvím snaží umožnit široké veřejnosti srovnání jednotlivých států USA z daňového hlediska. Zákonodárcům se snaží pomoci identifikovat možnosti zlepšení v rámci daňové konkurence. Tato informovanost je tedy přínosná jak pro stranu nabídky, tedy tvůrce daňových systémů, tak pro stranu poptávky, tedy tzv. uživatele daní.

Jak už bylo nastíněno v předchozí kapitole, americké společnosti mají v globálním měřítku velkou konkurenční nevýhodu ve formě nejvyšších sazeb daně z příjmu právnických osob mezi vyspělými státy světa. Federální sazba daně je 35 % a daňové zatížení a z něho vyplývající snížená konkurenceschopnost amerických podniků navíc zvyšují daně na úrovni jednotlivých států.

Jak už bylo mnohokrát zmíněno, moderní trh je charakterizován mobilním kapitálem i prací. Z toho důvodu budou společnosti dávat přednost státům s konkurenční výhodou. Státy s nejlepším daňovým systémem přilákají nejvíce nových společností a tím podpoří ekonomický růst i zaměstnanost. Přestože je světový trh hodně globální, USA je, alespoň v této oblasti, relativně uzavřeným celkem. Daňová konkurence totiž nefunguje pouze mezi USA a zbytkem vyspělého světa, ale i v rámci jednotlivých států USA. A právě tato vnitřní migrace osob a kapitálu je v USA daleko častější. Podniky zřídka opouštějí federální hranice země. Samozřejmě, že jednotlivé americké státy musí brát ohled na dění na ostatních kontinentech, ale daleko důležitější je pro ně, jak na změny zareaguje jejich nejbližší soused, případně jak zareagovat na daňová opatření uskutečněná sousedním státem.

Například stát California neustále bojuje se sousedním státem Nevada, který nabízí nižší daňovou alternativu a tím láká kalifornské podniky k přeshraničním přesunům. Daňový systém však nenutí podniky pouze měnit sídlo, daně mohou ovlivňovat i další obchodní

⁸⁸ Organizace „Tax Foundation“ byla založena v reakci na Velkou depresi v roce 1937. Je to nestranná vzdělávací a výzkumná organizace, která se snaží skrze průzkumy a analýzy informovat a vzdělávat veřejnost ve věcech vládních financí, a tím zvyšovat tzv. daňové povědomí. Neklade si za cíl informovat pouze veřejnost, ale i ty, kteří daňovou legislativu tvoří, tedy zákonodárce. Je to nezisková organizace, financovaná z příspěvků. [Online], Tax Foundation [cit. 14. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/about/>>.

rozhodnutí. Například v roce 2005 se společnost Intel rozhodla investovat biliony dolarů do nového závodu na výrobu počítačových čipů ve státě Arizona díky tamnímu příznivému zdanění příjmů korporací. Tím vytvořila mnoho nových pracovních míst a pozvedla ekonomiku státu. Daňové klima tedy ovlivňuje vedle přesunu podniků také vznik nových závodů nebo zcela nových společností.

I když zákonodárci daňové důsledky nepodceňují, často společnosti lákají na daňové pobídky a dotace namísto rozsáhlejší daňové reformy. Jak je zřejmé z následujícího případu, tento postup nemá dlouhodobé pozitivní účinky. V červenci roku 2004 na Floridě oznámila velká společnost, zabývající se oblastí kreditních karet, ukončení činnosti svého závodu a propustila 1 000 pracovníků. Na Floridu přišla v roce 1996 kvůli štědrým daňovým pobídkám. Po devíti letech, kdy na daních ušetřila přes 3 mil. USD a platnost pobídky ve formě daňových prázdnin by pro ni měla vypršet, svou činnost raději ukončila. Podle článku v USA Today⁸⁹ nejsou tyto případy ojedinělé. Například v New Yorku stát umožnil daňové prázdniny 3 000 společnostem, a to výměnou za příslib investování do dané oblasti a tvorby nových pracovních míst, jen 60 % společností dostalo svého slibu. Autor článku, Dennis Cauchon, uvádí, že daňové prázdniny a ostatní finanční pobídky stojí daňové poplatníky biliony dolarů a na ekonomiku mají jen malý vliv.

Zákonodárci vytváří tyto daňové pobídky s příslibem vzniku nových pracovních míst a ekonomického růstu, ale většina států, které potřebují tyto podpurné balíčky, pouze skrývá nepříznivé daňové klima. Daleko efektivnějším přístupem je systematická reforma daňového systému, která dlouhodobě přispívá k větší konkurenceschopnosti. Je to však, na rozdíl od investičních pobídek, řešení časově náročnější.⁹⁰

⁸⁹ Cauchon, D.: Business Incentives Lose Luster for States [online], USA Today [cit. 28. 3. 2009], <http://www.usatoday.com/news/nation/2007-08-21-states-incentives_N.htm>.

⁹⁰ Barro, J.: 2009 State Business Tax Climate Index [online], Tax Foundation [cit. 14. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/files/bp58.pdf>>, s. 1-2.

A jak by vlastně měly vypadat změny vedoucí k lepší konkurenceschopnosti?

Zákonodárci by se měli řídit následujícími dvěma pravidly.

- Daně jsou důležité pro podnikání, ale nejen pro podnikání. Daně z příjmů korporací ovlivňují rozhodování podniků, tvorbu pracovních míst a jejich uchování, konkurenceschopnost a dlouhodobé zdraví státní ekonomiky. Korporátní daně samozřejmě snižují zisky podniků, a pokud daně vezmou příliš velkou část podnikových zisků, společnosti tyto náklady přesunou dále na spotřebitele (prostřednictvím vyšších cen), na zaměstnance (skrze nižší platy a omezený počet pracovních pozic) nebo na akcionáře (prostřednictvím nižších dividend nebo hodnoty akcií). Proto stát s nižším daňovým zatížením bude atraktivnější jak pro podniky, tak pro jednotlivce a bude ekonomicky prosperovat.
- Zákonodárci by měli mít také na paměti, že změny daňové legislativy neprobíhají ve vakuu. Každý nově přijatý daňový zákon znamená jinou konkurenční pozici ve vztahu k nejbližším sousedům, ale třeba i ve světě. Každá změna dotváří postavení státu jako místa pro život nebo pro podnikání. A tento vliv funguje i z pasivního hlediska. Pokud sousedící stát zvýší daňovou zátěž, zákonodárci by měli této výhody využít a lákat podniky k přeshraničním přesunům.⁹¹

Samozřejmě, že vedle daňového systému existuje mnoho dalších faktorů, které ovlivňují podnikatelské prostředí v daném státě. Jedná se například o dostupnost surovin, kvalitní dopravní infrastrukturu, právní prostředí, kvalitu vzdělávacího systému nebo kvalitu pracovních sil. Vše výše jmenované vytváří celkovou kvalitu života v daném státě. Tato práce však abstrahuje od těchto nedaňových faktorů, stejně jako ukazatel SBTCI. Většinu nedaňových faktorů mohou navíc zákonodárci jen těžko změnit. Nemám na mysli jen tak zjevné případy jako, že vnitrozemské státy nemohou ovlivnit fakt, že nemají přístup k oceánu, nebo že nemají příhodné podnebí pro zemědělskou výrobu. Ale i změny dopravní dostupnosti, zdravotního nebo vzdělávacího systému vyžadují daleko více času k implementaci než změny daňového charakteru.

⁹¹ Tamtéž, s. 2.

Jak by měl vypadat ideální daňový systém podle tvůrců ukazatele SBTCI?⁹²

At' už na lokální nebo federální úrovni, daňový systém by měl být jednoduchý, transparentní, stabilní, neutrální k jednotlivým odvětvím a samozřejmě by měl stimulovat hospodářský růst. V takovém ideálním daňovém systému by fyzické i právnické osoby strávily minimum času i financí na to, aby daním porozuměli a pochopili jejich skutečné náklady. Mohly by se rozhodovat bez ohledu na daňovou výhodnost či nevýhodnost jednotlivých řešení a daně by nebrzdily jejich potenciální růst.

Ve skutečnosti daně způsobují ekonomické distorze a poplatníci se často rozhodují pro daňově výhodnější řešení, které ovšem nemusí korespondovat s ekonomicky vhodnějším řešením. Daleko reálnější, avšak nikoli jednoduchý, je tedy cíl, co nejvíce omezit tyto distorze a naopak maximalizovat případy, kdy se podniky i individuální osoby řídí ekonomickými principy. Nejpriznivější daňové systémy tedy co nejvíce umožňují daňovým subjektům nezávisle se rozhodovat. Způsobují co nejmenší ekonomické distorze uplatňováním co nejjednoduššího, prorůstového daňového systému se širokou daňovou základnou a nízkými sazbami.

Dobrý daňový systém by měl obsahovat nízkou, rovnou sazbu daně aplikovanou na co nejširše definovaný základ daně. Měl by mít stejná pravidla pro všechny účastníky systému. Odlišné daňové zacházení v rozdílných hospodářských odvětvích zvýhodňuje jednu ekonomickou aktivitu před druhou. Čím více je daňový systém zastřen politicky motivovanými preferencemi, tím méně pravděpodobné bude rozhodování daňových subjektů na základě tržních preferencí.

Ukazatel SBTCI zohledňuje všechny výše zmíněné principy, a to v pěti nejdůležitějších daňových oblastech: zdanění příjmů korporací, zdanění příjmů jednotlivců, zdanění prodeje, pojištění v nezaměstnanosti a zdanění majetku.

Daňová konkurence je nemilá realita pro státní rozpočet, ale na druhou stranu také vhodná překážka pro jinak téměř neomezené daňové zatížení. Daňová konkurence obecně napomáhá efektivnímu nakládání se zdroji podniků, neboť ty alokují svůj obchod tam, kde dostanou služby za co nejnižší ceny. Daně jsou platbou za služby poskytované veřejným sektorem, proto pokud jeden stát nabídne podnikům nižší úroveň zdanění než jeho soused, za jinak nezměněných podmínek, povede to k přesunu obchodů za nižšími daněmi.

⁹² Tamtéž, s. 4.

Posuzovat konkurenceschopnost 50-ti odlišných daňových systémů není jednoduchý úkol, zvláště pokud některé státy od některých daní zcela abstrahují. Index STBCI proto porovnává státy nejdříve odděleně ve výše zmíněných pěti oblastech. Tato kapitola zohledňuje celkovou konkurenceschopnost jednotlivých států. Zbylé oblasti nebudou popsány. Ukazatel STBCI pro rok 2009 porovnává státy USA k datu 1. 7. 2008, jako k počátečnímu dni standardního fiskálního roku 2009 ve většině států.⁹³

⁹³ Tamtéž, s. 5.

Metodologie ukazatele SBTCI

Jak už bylo popsáno v předchozí pod-kapitole, komplexní ukazatel SBTCI se skládá z pěti dílčích ukazatelů. Jedná se o:

- Index daně z příjmů právnických osob
- Index daně z příjmů fyzických osob
- Index daní z prodeje
- Index pojištění v nezaměstnanosti
- Index majetkových daní.

Každý z těchto dílčích indexů je hodnocen na stupnici od 1 do 10, přičemž nejlépe hodnocený stát se co nejvíce blíží 10-ti bodům a nejhůře hodnocený stát je nejbliže nule. Každý dílčí ukazatel má ještě dva sub-ukazatele, hodnocení daňové sazby a hodnocení daňového základu, ty jsou hodnoceny rovnocenně. Některé z nich obsahují ještě další proměnné. Celkově tedy index SBTCI zahrnuje 10 sub-indexů a 112 proměnných. Pět hlavních dílčích ukazatelů nevstupuje do celkového srovnání stejnou vahou, ale jsou posuzovány dle statistických výpočtů a dle odkazů na odbornou literaturu různými hodnotami. Index daně z příjmu fyzických osob má váhu 29,96 %, index daní z prodeje vstupuje do výpočtu 22,21 %. Index daně z příjmu právnických osob má 20,1 % vliv. Index majetkových daní má váhu 15,57 % a index pojištění v nezaměstnanosti 12,16 %.

Následující tabulka zobrazuje celkové hodnocení států USA ukazatelem SBTCI pro roky 2008 a 2009. Nejlépe je z hlediska daňové konkurence pro rok 2009 hodnocen stát Wyoming a nejhůře stát New Jersey. Další absolutní výsledky hodnocení budou popsány v následující kapitole. Hodnoty indexu pro rok 2008 jsou uvedeny, aby bylo vidět relativní meziroční zlepšení nebo zhoršení jednotlivých států. Největší zlepšení, a to o pět míst zaznamenaly státy Michigan a Utah, o tři místa lépe se umístily státy North Carolina a Rhode Island, o dvě příčky výše než minulý rok jsou státy Arkansas, Kansas, Louisiana, New Mexico, North Dakota, Pennsylvania, South Carolina a West Virginia. Nejvíce si v žebříčku pohoršil stát Maryland poklesem o 21 příček, blíže je tento propad popsán v následující kapitole. O tři místa níže se posunul stát Indiana a o dvě pozice níže se nachází státy Hawai a New York. Osmnáct států zůstalo na stejné pozici jako v předchozím roce.

Tabulka 5: State Business Tax Climate Index, 2008 – 2009.⁹⁴

Stát	SBTCI 2009	Pořadí dle SBTCI	SBTCI 2008	Změna pořadí v letech 2008 a 2009	Stát	SBTCI 2009	Pořadí dle SBTCI	SBTCI 2008	Změna pořadí v letech 2008 a 2009
USA	5,00	-	-	-	Montana	6,29	6	6,32	0
Alabama	5,33	21	5,38	-1	Nebraska	4,58	42	4,53	1
Alaska	7,33	4	7,28	0	Nevada	7,38	3	7,38	0
Arizona	5,27	22	5,30	-1	New Hampshire	6,17	8	6,27	-1
Arkansas	4,90	35	4,90	2	New Jersey	3,92	50	3,84	0
California	4,15	48	3,99	0	New Mexico	5,19	26	5,19	2
Colorado	5,93	13	5,94	-1	New York	4,02	49	4,06	-2
Connecticut	4,84	37	4,95	-1	North Carolina	4,76	39	4,64	3
Delaware	6,02	10	6,05	0	North Dakota	5,10	30	5,03	2
Florida	6,93	5	6,93	0	Ohio	4,16	47	4,11	-1
Georgia	5,19	27	5,21	-1	Oklahoma	5,44	18	5,41	0
Hawaii	5,24	24	5,26	-2	Oregon	6,06	9	6,06	0
Idaho	5,12	29	5,19	0	Pennsylvania	5,17	28	5,18	2
Illinois	5,27	23	5,23	0	Rhode Island	4,20	46	3,98	3
Indiana	5,91	14	5,99	-3	South Carolina	5,24	25	5,20	2
Iowa	4,37	44	4,42	1	South Dakota	7,51	2	7,51	0
Kansas	5,10	31	5,03	2	Tennessee	5,47	17	5,49	0
Kentucky	4,98	34	4,97	0	Texas	6,28	7	6,21	1
Louisiana	5,01	33	4,95	2	Utah	5,98	11	5,53	5
Maine	4,71	40	4,68	0	Vermont	4,55	43	4,44	1
Maryland	4,33	45	5,23	-21	Virginia	5,73	15	5,78	-1
Massachusetts	5,03	32	5,05	-1	Washington	5,94	12	5,91	1
Michigan	5,34	20	5,22	5	West Virginia	4,88	36	4,84	2
Minnesota	4,64	41	4,68	0	Wisconsin	4,79	38	4,76	1
Mississippi	5,34	19	5,39	0	Wyoming	7,53	1	7,64	0
Missouri	5,60	16	5,61	-1	District of Columbia	4,55	-	4,49	-

Pramen: Barro J.: 2009 State Business Tax Climate Index. [Online 14. 3. 2009]
<http://www.taxfoundation.org/files/bp58.pdf>, s. 3, vlastní úprava.

⁹⁴ District of Columbia je v tabulce jen pro srovnání, ale nevstupuje do hodnocení ukazatele SBTCI.

Deset nejhůře a deset nejlépe hodnocených států dle SBTCI 2009

Jak můžeme vidět na následující mapce, nejpříznivější je daňový systém ve státech:

- | | |
|-----------------|------------------|
| 1. Wyoming | 6. Montana |
| 2. South Dakota | 7. Texas |
| 3. Nevada | 8. New Hampshire |
| 4. Alaska | 9. Oregon |
| 5. Florida | 10. Delaware |

Velkou měrou se na kladném hodnocení výše uvedených států podílí absence některé z hlavních daní daňového mixu USA. Všechny státy uvalují majetkové daně a pojištění v nezaměstnanosti, ale některé státy upustily od jedné nebo více daní, jako například od daně z příjmu právnických osob, individuální důchodové daně nebo daně z prodeje. Například ve státech Wyoming, Nevada a South Dakota není vybírána daň z příjmů právnických ani fyzických osob; na Aljašce v současné době neexistuje daň z příjmů fyzických osob a daň z prodeje; na Floridě a v Texasu není aplikovaná daň z příjmu fyzických osob a ve státech New Hampshire, Delaware, Oregon a Montana není uvalována daň z prodeje.

Je tedy zřejmé, že pokud stát dokáže vyprodukovat dostatečný příjem bez aplikace jedné nebo více z hlavních daní na úrovni státu, bez výrazně negativního vedlejšího efektu, je nesrovnatelně konkurenceschopnější nežli státy, které používají všechny dostupné daně.

Nejméně přívětivé je daňové zatížení ve státech:

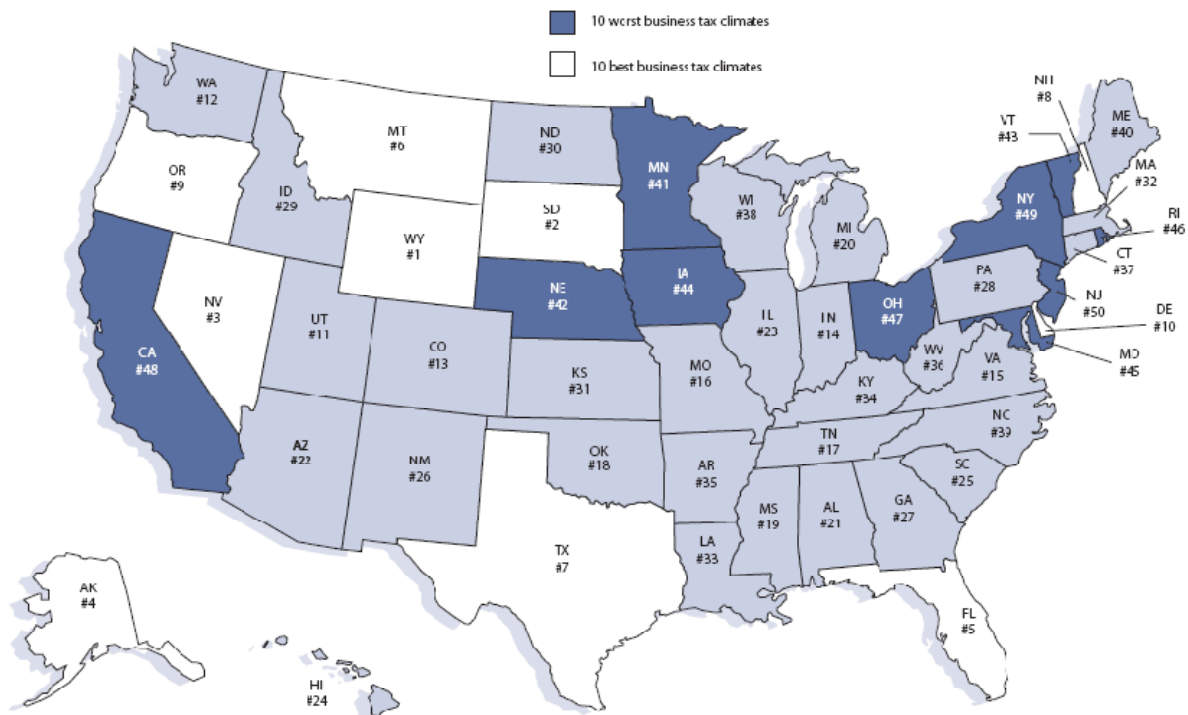
- | | |
|---------------|------------------|
| 41. Minnesota | 46. Rhode Island |
| 42. Nebraska | 47. Ohio |
| 43. Vermont | 48. California |
| 44. Iowa | 49. New York |
| 45. Maryland | 50. New Jersey |

Stát New Jersey je z daňového hlediska nejnevhodnějším státem USA. Na konec žebříčku se dostal díky třetí nejhorší individuální důchodové dani, desáté nejhorší dani z prodeje a úplně nejhorším majetkovým daním. Rhode Island má nejnevhodnější pojištění v nezaměstnanosti, páté nejhorší majetkové daně a devátou nejhorší individuální důchodovou daň. Stát Maryland zaznamenal od minulého roku nejvýznamnější pokles daňové výhodnosti neboť se z 24. příčky propadl na 45. místo. Zákodníci Marylandu zvýšili zdanění fyzických osob,

daň z příjmu právnických osob, daň z prodeje a daň z cigaret a to všechno v jediném roce. Sazba daně z příjmů korporací byla zvýšena ze 7% na 8,25%, daň z prodeje z 5% na 6% a spotřební daň z cigaret vzrostla z 1 USD na 2 USD za krabičku. Individuální důchodové dani přibyly čtyři další sazby, jejichž aplikace povede ke zvýšení zdanění osob s příjmy nad 150 tis. USD. Nejvyšší sazba vzrostla o 1,5 procentního bodu. Maryland se tak stal nejnepřátelštější zemí, samozřejmě z daňového hlediska, pro fyzické osoby a zdaleka předstihl Californii, druhou v pořadí co se týče individuálního zdanění.

Ostatní státy v poslední desítce trpí podobnými nedostatky jako výše jmenované, a to komplexním zdaněním s poměrně vysokými sazbami.

Mapa 1: Rozdělení USA podle výhodnosti daňového systému.



**Pramen: Barro J.: 2009 State Business Tax Climate Index. [Online 14. 3. 2009]
<<http://www.taxfoundation.org/files/bp58.pdf>>, s. 2.**

Komparace typických prvků daňových systémů v zemích EU a daňového systému USA

Evropská unie je společenství států, které začalo pozvolna vznikat po druhé světové válce. Je to tedy relativně mladé sdružení států, nemající krom geografické blízkosti společnou historii v rámci jednoho politického zřízení. Během minulého tisíciletí na evropském kontinentu vznikaly postupně jednotlivé státy i politické, náboženské či ekonomické unie. Mnohdy však šlo, alespoň částečně, o násilné připojení slabších státních útvarů a národů k silnější sousedící mocnosti. Evropská historie je tedy protkána neustálými boji o nadvládu na jedné straně a o nezávislost na straně druhé. Spojenectví v její dlouhé historii vznikala spíše účelově jako obrana před nepřítelem nebo z čistě obchodního hlediska. Spojené státy americké prošly zcela odlišným dějinným vývojem. Na počátku své přibližně čtvrt století trvající historie bojovaly americké kolonie za nezávislost nad evropskými mocnostmi a po této vyhrané bitvě započaly svou cestu za pozvolnou integrací. Samozřejmě i zde docházelo k menším střetům zájmů a snahám o oddělení, ale pomineme-li Americkou občanskou válku v druhé polovině 19. století, nikdy zde nedošlo k tak velkým rozbrojům jako během světových válek v Evropě. Americké dějiny jsou mladé, ale integrační proces tam probíhá již od počátku existence. Naopak Evropa má za sebou dlouhou historii, ale integrační proces ve smyslu Evropského společenství se začal vytvářet až po druhé světové válce.

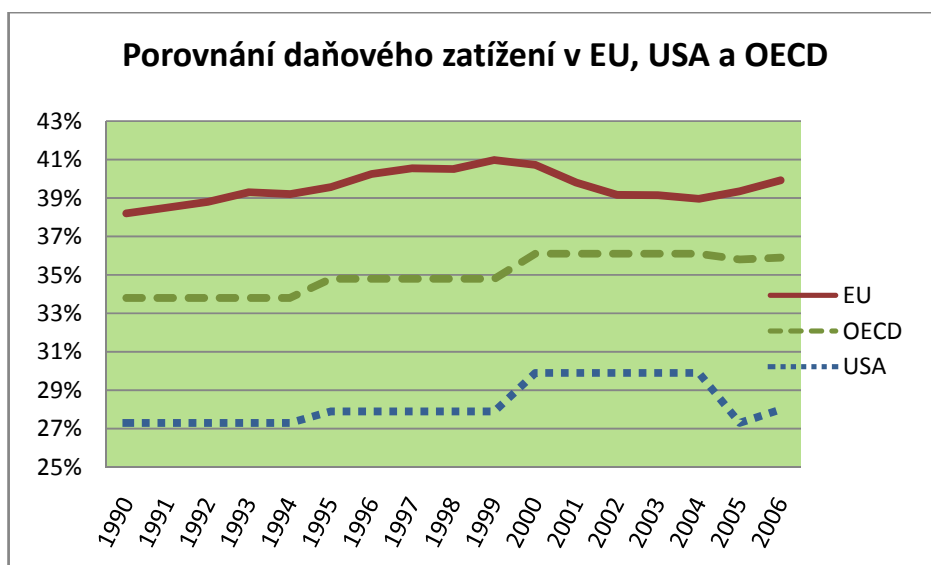
Historická zkušenost není jediným rozdílným znakem Evropské unie a Spojených států amerických. Ve Spojených státech existuje pouze jeden úřední jazyk, jediná společná měna a společná federální vláda. Jsou ekonomickou oblastí vykazující extrémní volnost pohybu zboží, osob, služeb i kapitálu, a tudíž vysokou míru hospodářské integrace. Evropská unie také usiluje o co možná nejužší ekonomickou integraci. Proces zavádění jednotné měny se započal koncem sedmdesátých let⁹⁵ a tím se Evropská unie o kousek přiblížila situaci v USA. EU má v současné době 23 úředních jazyků. Každá země si před přistoupením uvede, který

⁹⁵ Evropský měnový systém vznikl v roce 1979, kdy se země Evropských společenství dohodly, že na sebe navzájem naváží kurzy svých měn, aby přešly kurzovým fluktuacím. Následovalo několik fází, jimiž Evropský měnový systém, a později Evropská měnová unie, prošly, aby mohla být k 1. 1. 2002 dána do oběhu nová evropská měna euro. Členy Evropské měnové unie, jsou všechny země EU, však ne všechny mají v oběhu euro. Z 27 členských států používá tuto společnou měnu 16 států a tvoří tak eurozónu. Jedná se o následující státy: Belgie, Finsko, Francie, Irsko, Itálie, Kypr, Lucembursko, Malta, Německo, Nizozemsko, Portugalsko, Rakousko, Řecko, Slovensko, Slovinsko a Španělsko. Jedenáct zbývajících členských států Evropské měnové unie euro jako svou měnu nezavedlo: Bulharsko, Česko, Dánsko, Estonsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Polsko, Rumunsko, Švédsko a Spojené království.

jazyk chce pro účely EU používat jako úřední. Zavedení jediného úředního jazyku se nepředpokládá, neboť ať už by se vybral kterýkoli jazyk, většina obyvatel EU by jej neovládala natolik, aby byla schopna dodržovat její zákony, využívat všech svých práv nebo se v něm vyjadřovat, a podílet se tak na záležitostech EU.⁹⁶ Jak bylo uvedeno v první části této práce, i v Evropské unii existuje legislativní instituce na úrovni společenství, v žádném případě však nedosahuje rozsahu působnosti federální vlády v USA. Z výše popsaného je zřejmé, že porovnávání Evropské unie a Spojených států americký není jednoduché, neboť obě společenství mají svoje jedinečné charakteristiky.

K odlišným rysům patří i systém zdanění v obou sledovaných společenstvích. Niže uvedený graf zobrazuje porovnání průměrného daňového zatížení v USA, ve státech EU a v zemích OECD.

Graf 11: Porovnání daňového zatížení v EU, USA a OECD v letech 1990 – 2006.



Pramen: Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 19. 4. 2009], Annex A: tables; Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], s. 95, vlastní úprava.

Je patrné, že porovnávané oblasti se nacházejí na výrazně odlišných úrovních. Jako linie středu slouží průměrná daňová zátěž v zemích OECD, která se pohybuje vzestupným trendem od 34 % do 36 %. Linie daňového zatížení v Evropské unii leží nad tímto průměrem a ve sledovaném období kolísá mezi 38 % a 41 %, tedy přibližně o čtyři až pět procentních bodů nad průměrem OECD. Ve Spojených státech je situace opačná, daňové zatížení se zde

⁹⁶ Jazyky a Evropa [online], Evropa [cit. 1. 5. 2009], <<http://europa.eu/languages/cs/document/59>>.

pohybuje sedm až devět procentních bodů pod průměrem zemí OECD, mezi hodnotami 27 % až 30 %. Daňové zatížení mezi Evropskou unií a Spojenými státy se tedy liší v průměru o 12 procentních bodů a staví tak evropské daňové poplatníky do pozice s výrazně vyšším relativním daňovým zatížením.

Vzmemme-li však v úvahu absolutní hodnoty daňového zatížení v obou společenstvích, dojdeme překvapivě k podobným výsledkům. Tento názor je podložen výpočtem v níže uvedené tabulce.

Tabulka 6: Výpočet absolutní hodnoty daňového zatížení v USA a EU.

USA / EU	Spojené státy americké		Evropská unie	
	USD	Kč ⁹⁷	EUR	Kč
Daňové výnosy	3 677 546 mil.	74 036 356,072 mil.	4 637 388,8 mil.	123 887 841,792 mil.
Počet obyvatel	303 443 119 ⁹⁸		499 673 325 ⁹⁹	
Daňový výnos na obyvatele	243 988		247 938	
HDP na obyvatele	46 800		33 400	
Daňové zatížení	28%		39,9%	
HDP na obyvatele odvedené na daních	13 104		13 334	

Pramen: Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], s. 220; Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 21. 4. 2009], Annex A: tables..

Podělíme-li celkovou částku vybraných daní v USA¹⁰⁰ počtem amerických obyvatel, dostaneme se přibližně ke stejnému výsledku, jako kdybychom vydělili celkovou sumu daňových výnosů počtem obyvatel EU. Ke stejnému závěru dojdeme, i když vynásobíme sumu HDP na obyvatele ve Spojených státech a v EU mírou daňového zatížení. Opět se výstupy příliš neliší. Suma daňových výnosů je totiž závislá na výkonu ekonomiky. Spojené státy tudíž mohou kompenzovat relativně nízkou míru zdanění vyšším ekonomickým výstupem.

Následující graf porovnává rozložení zdanění podle struktury daňového mixu. Ve Spojených státech převažuje zdanění přímými daněmi. Nejvíce jsou v USA zatíženy příjmy jednotlivců.

⁹⁷ Pro kurzový přepočtení USD i EUR na Kč je použit kurz ČNB ke dni 29. 4. 2009.

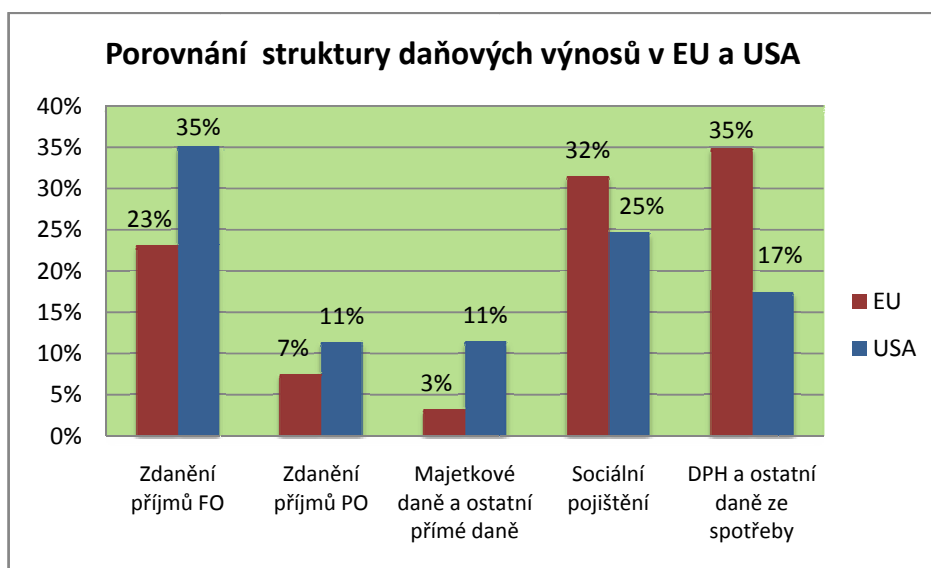
⁹⁸ Počet obyvatel a HDP na obyvatele viz. Spojené státy americké [online], Wikipedie [cit. 29. 4. 2009], <http://cs.wikipedia.org/wiki/Spojen%C3%A9_st%C3%A1ty_americk%C3%A9#Ekonomika>.

⁹⁹ Počet obyvatel a HDP na obyvatele viz. Evropská unie [online], Wikipedie [cit. 29. 4. 2009], <http://cs.wikipedia.org/wiki/Evropsk%C3%A1_unie>.

¹⁰⁰ Pro větší porovnatelnost jsou obě celkové částky daňových výnosů přepočteny na české koruny.

Naopak v Evropské unii vévodí daňovým příjmům zdanění spotřeby. Zdanění spotřeby v USA nedosahuje ani poloviny zdanění spotřebními daněmi v EU. Jak již bylo zmíněno dříve, je to dáno hlavně neexistencí DPH ve Spojených státech. Druhou příčku, co se týče daňového výnosu, obsazují v obou uniích odvody do fondů sociálního zabezpečení. Příjmy z korporátního zdanění jsou o čtyři procentní body vyšší ve Spojených státech než v Evropské unii a majetkové daně v EU jsou téměř na čtvrtinové úrovni výnosů v USA.

Graf 12: Porovnání struktury daňových výnosů jako procenta z celkově vybraných daní v EU a USA.



Pramen: Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 21. 4. 2009], Annex A: tables; Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], s. 31, vlastní úprava.

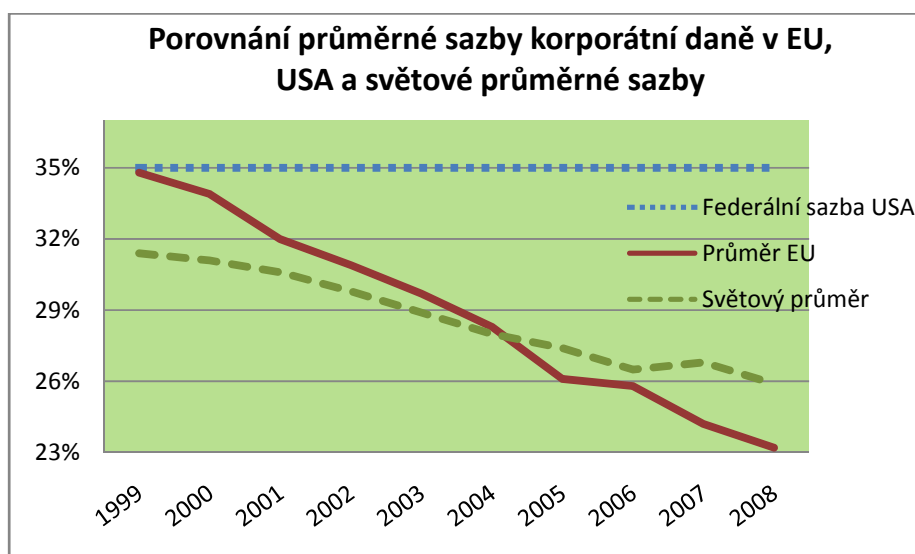
Rozdílná je samozřejmě i legislativní úprava daní v obou uniích. Ve Spojených státech amerických je daleko více pravomocí koncentrováno do působnosti federální vlády. V Evropské unii také existují instituce na komunitární úrovni, jejich působnost je však ve srovnání s USA malá. Je to dáno hlavně skutečností, že k usnesení je potřeba souhlasu všech členských států. To samozřejmě brzdí jakékoli harmonizační snahy. V USA je federální vláda při rozhodování víceméně nezávislá na vládách jednotlivých států.

Mohlo by se zdát, že mají oba systémy jen málo podobného, oba však sledují stejný cíl, a to co nejefektivněji vybrat potřebné prostředky pro zabezpečení veřejných výdajů.

Komparace variability sazeb daní z příjmů právnických osob a daňové konkurence mezi jednotlivými státy USA a EU

Jak už bylo uvedeno dříve, dosavadní vývoj přiblížil situaci v Evropské unii podmínkám ve Spojených státech amerických. Prohloubila se tak možnost srovnávání obou ekonomických uskupení a poznatky odvozené z amerických zkušeností mohou být pro Evropskou unii daleko významnější než v minulosti. Samozřejmě to platí i pro daňovou oblast. Tato práce je zaměřena především na zdanění příjmů právnických osob a na daňovou konkurenci, kterou může aplikovaná míra zdanění této daně způsobovat. Je nutno podotknout, že míra zdanění právnických osob neboli korporací není závislá pouze na výši sazby korporátní daně. Určující jsou také ostatní konstrukční prvky této daně, jako je daňový základ, systém daňových odpočtů, slev na dani a podobně. Tato práce se však zaměřuje na jediný konstrukční prvek korporátní daně a tím je právě sazba daně, která je prvkem nejviditelnějším.

Graf 13: Komparace průměrné sazby daně z příjmů právnických osob v EU, USA a výběru KPMG v letech 1999–2008.



Pramen: KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2008], s. 11-13; 2009 Facts & Figures: How does your state compare? [online], Tax Foudation [cit. 30. 3. 2009], s. 20-21, vlastní úprava.

Výše uvedená tabulka ilustruje rozdílný vývoj sazeb korporátní daně ve Spojených státech amerických a Evropské unii ve srovnání se světovým průměrem v letech 1999 až 2008. Celosvětově je patrný sestupný trend. Pokles průměrné sazby v EU je ještě o něco strmější než ve světě. Spojené státy naopak, jako by vůbec nereflektovaly světový vývoj, ponechávají

během poslední dekády sazbu korporátní daně zcela neměnnou. Abstrahujeme-li od ostatních faktorů, které působí na rozhodování podniků při alokaci investic, je zřejmé, že americké podniky jsou ve srovnání s evropskými společnostmi díky vysoké sazbě daně daleko méně konkurenceschopné.

Daňovou konkurenci můžeme analyzovat ze dvou úhlů pohledu. Daňová konkurence existuje na mezistátní úrovni, ale i uvnitř hranic jednoho státu či společenství. První chápání daňové konkurence zobrazoval výše uvedený graf. Daňové konkurenci mezi jednotlivými státy Spojených států amerických a mezi členskými státy Evropské unie se budou týkat následující dvě tabulky. Účelem jejich prezentace je porovnání rozdílů sazeb korporátní daně mezi jednotlivými státy obou ekonomických unií.

Tabulka 7: Variabilita sazeb korporátní daně v jednotlivých státech USA.

	Prům. sazba	Max. sazba		Prům. sazba	Max. sazba
Alabama	6,5%	6,5%	New Hampshire	8,5%	8,5%
Alaska	5,44%	9,4%	New Jersey	9,4%	9,4%
Arizona	6,968%	6,968%	New Mexico	6,27%	7,6%
Arkansas	3,92%	6,5%	New York	7,1%	7,1%
California	8,8%	8,8%	North Carolina	6,9%	6,9%
Colorado	4,6%	4,6%	North Dakota	5%	6,5%
Connecticut	7,5%	7,5%	Ohio	6,8%	8,5%
Delaware	8,7%	8,7%	Oklahoma	6%	6%
Florida	5,5%	5,5%	Oregon	6,6%	6,6%
Georgia	6%	6%	Pennsylvania	9,99%	9,99%
Hawaii	5,4%	6,4%	Rhode Island	9%	9%
Idaho	7,6%	7,6%	South Carolina	5%	5%
Illinois	7,3%	7,3%	South Dakota		
Indiana	8,5%	8,5%	Tennessee	6,5%	6,5%
Iowa	9%	12%	Texas		
Kansas	5,55%	7,1%	Utah	5%	5%
Kentucky	5%	6%	Vermont	7,17%	8,5%
Louisiana	6%	8%	Virginia	6%	6%
Maine	7,17%	8,9%	Washington		
Maryland	8,3%	8,3%	West Virginia	8,8%	8,8%
Massachusetts	9,5%	9,5%	Wisconsin	7,9%	7,9%
Michigan	6%	6%	Wyoming		
Minnesota	9,8%	9,8%	Aritmetický průměr	6,9039%	7,4548%
Mississippi	4%	5%	Směrodatná odchylka	1,58%	1,57%
Missouri	6,3%	6,3%	Variační koeficient	22,84%	21,03%
Montana	6,8%	6,8%			
Nebraska	6,7%	7,8%			
Nevada					

Pramen: 2009 Facts & Figures: How does your state compare? [online], Tax Foudation [cit. 30. 3. 2009], <http://www.taxfoundation.org/files/f&f_booklet_20090224.pdf>, s. 20-21.

Z tabulky zabývající se Spojenými státy vyplývá, že maximální rozdíl mezi průměrnými sazbami korporátních daní aplikovaných v jednotlivých státech je přibližně 6 procentních bodů, pomineme-li státy, které daň vůbec neaplikují. Maximální rozdíl mezi horními sazbami představuje téměř 7,4 procentních bodů. Přiřadíme-li státům bez korporátní daně nulovou sazbu, pak je maximální rozdíl sazeb deset a dvanáct procentních bodů. Tyto rozdíly se jeví jako překvapivě vysoké, neboť by se dalo očekávat, že korporace v tak úzce propojené ekonomické unii budou reagovat na takové rozdíly velice citlivě a státy budou nuceny sazby přirozeně harmonizovat, aby zabránily odlivu kapitálu. Je však nutno podotknout, že daně z příjmů právnických osob jsou odečitatelnou položkou při výpočtu federální daňové povinnosti a tudíž se jejich efektivní daňové zatížení snižuje zhruba o jednu třetinu.¹⁰¹ Jak již bylo zmíněno dříve, mnoho států USA se také snaží nalézt jiné prostředky jak nalákat investory. Místo snižování sazeb tak využívá investiční pobídky a jiné účelové dotace.

V dále uvedené tabulce jsou popsány sazby daně z příjmů právnických osob členských států EU. Jejich maximální rozdíl činí 25 procentních bodů, což je daleko vyšší cifra než je tomu v případě USA. Pro analýzu stupně variability sazeb korporátní daně jsou použity následující statistické ukazatele: směrodatná odchylka a variační koeficient.¹⁰² Směrodatná odchylka daňových sazeb je v zemích EU 7,27 %, je tedy o mnoho vyšší než je tomu v USA, kde dosahuje hodnoty 1,58 % pro průměrné daňové sazby a 1,57 % pro maximální sazby daně. Totéž potvrzuje i další statistický ukazatel variační koeficient. V Evropské unii je dle jeho vyjádření míra variability 31,3 %, ve Spojených státech je na třetinové úrovni, přesněji vyjádřeno 22,84 % pro průměrné sazby a 21,03 % pro horní mezní sazby daně.

¹⁰¹ Blechová, B. (2002): Posouzení možnosti využití poznatků z fungování daňového systému v USA pro harmonizaci daní z příjmů v EU. In Acta academica karviniensia. Karviná: SU OPF, 2002, ISSN 1212-415X, s. 18.

¹⁰² Směrodatná odchylka je míra průměrné vzdálenosti hodnot dat od jejich průměru. Jestliže jsou všechny blízko k průměru, pak je směrodatná odchylka nízká (bližší k nule). Jestliže je mnoho hodnot velmi odlišných od průměru, pak je směrodatná odchylka vysoká (dále od nuly). Jestliže jsou si všechny hodnoty dat rovny, pak bude směrodatná odchylka nulová. Variační koeficient také udává variabilitu souboru. Abstrahuje však od hodnoty průměru a udává míru odlehlosti mezi jednotlivými číselnými údaji. Opět platí, že čím nižší je variační koeficient, tím větší je homogenita souboru.

Tabulka 8: Variabilita sazeb korporátní daně v jednotlivých členských státech Evropské unie.

	Sazba		Sazba
Belgie	33,99%	Nizozemí	25,5%
Bulharsko	10%	Polsko	19%
Česká republika	21%	Portugalsko	25%
		Rakousko	25%
Dánsko	25%	Rumunsko	16%
Estonsko	21%	Řecko	25%
Finsko	26%	Slovensko	19%
Francie	33,33%	Slovinsko	22%
Irsko	12,5%	Španělsko	30%
Itálie	31,4%	Švédsko	28%
Kypr	10%	Velká Británie	28%
Litva	15%	Aritmetický průměr	23,217%
Lotyšsko	15%	Směrodatná odchylka	7,27%
Lucembursko	29,63%	Variační koeficient	31,3%
Maďarsko	16%		
Malta	35%		
Německo	29,51%		

Pramen: KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2008], s. 11-13, vlastní úprava.

Vyšší hodnoty ukazatelů variability nasvědčují většímu tlaku na pohyb právnických osob mezi jednotlivými státy unie v důsledku daňové konkurence. Z analýzy je tedy patrné, že v Evropské unii existuje větší variabilita sazeb korporátních daní než v USA, a tudíž je tam vyvíjen větší tlak na migraci daňových subjektů.

Důležitým aspektem přemísťování daňových subjektů mezi jednotlivými státy je míra volné výměny informací mezi státními a federálními daňovými autoritami společenství.¹⁰³ Čím vyšší je tato míra informovanosti, tím více jsou omezeny aktivity směřující k vyhýbání se daňové povinnosti. Existence federální daňové administrativy v USA zajišťuje jednoduchou výměnu informací o daňových subjektech mezi jednotlivými státy, což usnadňuje americkým správcům daně odhalování snah o vyhýbání se daňové povinnosti na státní i federální úrovni.¹⁰⁴ Pokud by tato výměna informací neexistovala, jistě by to zapříčinilo větší migraci mobilních faktorů, především pak finančního kapitálu, ze států s vyšším zdaněním, kde je příslušný subjekt rezidentem, do států s nižším zdaněním, a to i při relativně malých rozdílech

¹⁰³ Blechová, B. (2002): Posouzení možnosti využití poznatků z fungování daňového systému v USA pro harmonizaci daní z příjmů v EU. In Acta academica karviniensia, s. 18.

¹⁰⁴ Tamtéž, s. 14.

v sazbě daně. „Existence jednotného federálního daňového informačního systému, úzce provázaného na státní daňové informační systémy, který umožňuje státům, v nichž jsou investoři residenty, plný přístup k informacím sdělovaným plátcem daně federálním daňovým autoritám, však tomu účinně brání.“¹⁰⁵ V Evropské unii bohužel výměna daňových informací mezi členskými státy nedosahuje úrovně ve Spojených státech. V EU totiž neexistuje podobná daňová autorita, jakou představuje Správa státních příjmů v USA. Právě tato nedostatečná úprava výměny informací v rámci EU je však příčinou vyššího rizika existence daňových úniků. Nejenže je tedy daňová konkurence v EU vyšší, ale navíc může být ve větší míře považována za škodlivou.

„Vycházející ze zkušeností USA bylo by možné připustit, že není nutné explicitně koordinovat sazby daně z příjmů... právnických osob mezi jednotlivými členy rovnoměrně a dostatečně hluboce integrované ekonomické unie, neboť daňová konkurence sama zajistí, že žádný z těchto členů nevybočí příliš z řady.“¹⁰⁶ Jak již však bylo zdůrazněno, Spojené státy americké mají několik ojedinělých charakteristik, které omezují negativní účinky daňové konkurence a umožňují tak fungování tzv. přirozené harmonizace.

Jednou z těchto charakteristik je velká podobnost daňových základů v jednotlivých státech. Více než polovina států USA totiž používá stejná pravidla pro výpočet základu daně, jaká jsou aplikována na federální úrovni a tím se jeví sazba korporátní daně daleko transparentnější.

Druhým podstatným znakem je diskutovaná volná výměna informací mezi jednotlivými daňovými jurisdikcemi. V Evropské unii naopak existují v každém státě odlišné zákony upravující bankovní tajemství a práva na přístup k informacím.

Dle mého názoru jsou dvě výše popsané problematiky nejvýznamnější pro fungování zdravé daňové konkurence mezi členskými státy EU. Tato daňová konkurence pak může umožnit harmonizaci sazeb korporátní daně bez explicitně vymezené harmonizační legislativy. Instituce Evropská unie by se tedy měly, dle mého úsudku, snažit prosadit úpravy v těchto dvou oblastech.

¹⁰⁵ Blechová, B. (2002): Posouzení možnosti využití poznatků z fungování daňového systému v USA pro harmonizaci daní z příjmů v EU. In Acta academica karviniensia, s. 17.

¹⁰⁶ Tamtéž, s. 20.

Závěr

První neznámou, kterou bylo nutno v mé práci objasnit, byla otázka, zda jsou vůbec Spojené státy americké a Evropská unie společenství vzájemně srovnatelná, přesněji, zda je možné je komparovat z daňového hlediska. Obě unie totiž prošly odlišnou integrační historií, která do značné míry určila jejich současnou politickou i ekonomickou pozici.

Spojené státy americké mají za sebou kratší, avšak intenzivnější integrační zkušenost. Přestože jsou tvořeny do určité míry samostatně se rozhodujícími státními celky, hlavní autoritou je zde společná federální vláda. Jedinečnou charakteristikou je zde také společný jazyk a společná měna.

Evropské státy mají za sebou mnohem delší historii, avšak jejich těsná spolupráce v rozsahu, který známe ze současnosti, nemá dlouhé trvání. Již v úvodu byl zmíněn proces zavádění jednotné měny v členských státech EU, ten jistě přiblížil evropské ekonomické podmínky těm ve Spojených státech amerických, ale spolupráce států v rámci EU čelí mnoha dalším překážkám, které pravděpodobně ani do budoucna nebudou odstraněny. Mám na mysli například jazykovou bariéru. Ještě důležitější rozdíl lze spatřovat v neexistenci silné vlády na centrální úrovni. Evropská unie se skládá z nezávislých států, z nichž každý se snaží si do jisté míry udržet svoji nezávislost. Také v oblasti zdanění panuje individualismus.

Přestože mají obě ekonomiky tolik odlišných charakteristik, jedná se o dvě společenství, která sledují stejný konečný důsledek. Snaží se být ekonomicky úspěšná prostřednictvím hospodářské spolupráce. Spojené státy americké vykazují mnohem vyšší formu ekonomické integrace a z toho vyvozují, že zde existuje potenciál pro vyvození doporučujících závěrů pro Evropskou unii.

Abych mohla nalézt tato doporučení, bylo nutné nejprve charakteristické prvky daňových systémů unií prozkoumat. Tato analýza, nejprve EU a poté USA, je soustředěna do prvních dvou částí mé práce. Ve třetí části je pak provedena komparace.

Nejprve jsem porovnávala průměrné relativní daňové zatížení v obou oblastech. Evropské daňové subjekty trpí daleko vyšším zdaněním než američtí poplatníci, v průměru dosahuje tento rozdíl hodnoty dvanáct procentních bodů. Překvapila mě však skutečnost, že pokud vezmeme v potaz absolutní zdanění, vyjádřené sumou daňového výnosu na obyvatele nebo částkou HDP na obyvatele odvedenou na daních, výsledky obou unií se téměř neliší. Nabízí se vysvětlení, že Spojené státy americké mohou kompenzovat relativně nízkou míru zdanění

vyšším ekonomickým výstupem, kterým bezesporu disponují. Suma daňových výnosů je totiž závislá na výkonu ekonomiky.

Po analýze typických prvků daňových systémů obou celků, jsem se blíže zaměřila na daně z příjmů právnických osob, a to konkrétně na sazbu těchto daní. V oblasti korporátního zdanění je míra daňové zátěže rozložena zcela opačně. Americké společnosti podléhají daleko vyššímu zdanění než rezidentní podniky v zemích Evropské unie. Do jisté míry je tato skutečnost zapříčiněna tím, že americký daňový systém klade obecně větší důraz na přímé daně, zatímco v daňových systémech zemí Evropské unie převládají daně nepřímé. Rozhodující se mi však jeví fakt, že je americký daňový systém v oblasti korporátního zdanění již delší dobu rigidní. Zatímco celosvětový trend vývoje sazeb korporátních daní je sestupný, daňový systém USA jako by tyto změny vůbec nerefletoval a jeho komponovaná sazba daně z příjmů právnických osob zůstává v poslední dekádě na stále stejné úrovni. Průměrná sazba v zemích EU naopak klesá ještě strměji než světový průměr. Abstrahuji-li od ostatních konstrukčních prvků daně z příjmů právnických osob, vypovídají průměrné sazby této daně ve sledovaných uniích o jejich světové konkurenční pozici.

Moje práce se zabývá především daňovou konkurencí uvnitř komparovaných unií, proto jsem zkoumala variabilitu sazeb korporátních daní aplikovaných na úrovni jednotlivých států obou společenství. Snažila jsem se tak určit, kde je na daňové subjekty vyvíjen větší tlak, aby přemísťovaly svoje daňové základy. Prostřednictvím statistických ukazatelů směrodatná odchylka a variační koeficient jsem došla k závěru, že větší variabilita sazeb existuje v Evropské unii. Daňové subjekty v EU jsou tedy více nuceny k migraci mezi členskými státy za výhodnějším daňovým prostředím.

Důležitým aspektem přemísťování daňových subjektů mezi jednotlivými státy je také míra funkčnosti výměny informací mezi jednotlivými státy a mezi státními a federálními daňovými autoritami společenství. Čím je přenos informací volnější, tím více jsou omezeny škodlivé důsledky daňové konkurence, tedy nekalé praktiky daňových subjektů, jako je vyhýbání se daňovým povinnostem. V tomto případě zastávám názor, že v daňovém systému USA existuje díky silné pozici federální vlády daleko významnější výměna informací, a tudíž se zde nacházejí účinnější překážky proti daňovým únikům.

Pokud se podíváme na daňový systém USA, zjistíme, že zde existují rozdílné sazby v jednotlivých státech, ale daňová konkurence zde ustálila variabilitu těchto sazeb na únosnou

mez, která je způsobena jinými než daňovými vlastnostmi států. Daňová konkurence zde tedy vystupuje jako jakési přirozené harmonizační opatření.

Hlavním cílem mé práce bylo vyvodit doporučení pro Evropskou unii na základě amerických zkušeností. Na základě analýzy obou systémů jsem dospěla k názoru, že je nutné, aby členské státy Evropské unie sdílely informace o daňových subjektech na daleko vyšší úrovni. Měly by prohloubit svoji spolupráci v této oblasti a umožnit tak sazbám korporátních daní přirozeně se sbližovat jako je tomu v USA.

Překážkou se však jeví neporovnatelnost daňových základů korporátních daní v zemích EU. V USA stanovuje více než polovina států základ daně jako na federální úrovni a tím mají sazby daně mnohem vyšší vypovídací hodnotu. Jako další možné zlepšení tedy navrhuji harmonizaci těchto základů. Tato harmonizace však, dle mého názoru, bude muset mít direktivní formu, neboť státy EU se nerady vzdávají svých jedinečných daňových rysů.

Seznam použité literatury

Odborné studie a literatura

1. Amico, Joseph C. (1993): Introduction to the US Income Tax System. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993, ISBN 90 6544 716 4, 245 s.
2. Blechová, B. (2002): Posouzení možnosti využití poznatků z fungování daňového systému v USA pro harmonizaci daní z příjmů v EU. In *Acta academica karviniensia*. Karviná: SU OPF, 2002, ISSN 1212-415X, s. 14-21.
3. Blechová, B. (2002): Problematika harmonizace přímých daní v EU. In *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí*. Praha: VŠE Praha, 2002, s. 62-66.
4. Brownlee, W. Elliot (1996): Federal Taxation in America – A Short History. Washington, D.C.: Woodrow Wilson Center Press and Cambridge University Press, 1996, ISBN 0-521-56586-3, 190 s.
5. Burke Jr., Frank M.; Berry, Buford P. (1986): Tax Practice Handbook. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1986, ISBN 0-13-884735-5, 436 s.
6. Feld, Daniel E. (1990): Tax Procedure Digest. Boston: Warren, Gorham & Lamont, 1990, ISBN 0-7913-0600-3, nestránkováno.
7. Janoušková, J., Blechová, B. (2004): Příčiny a vývoj daňové koordinace a harmonizace daní v zemích EU. In *Účetnictví a daně v kontextu vstupu ČR do EU*. Ostrava: VŠB - TU Ostrava, 2004, ISBN 80-248-0642-3, s. 34-37.
8. Láchová, L. (2007): Daňové systémy v globálním světě. Praha: ASPI, 2007, ISBN 978-80-7357-320-1, 271 s.
9. Nerudová, D. (2008): Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, 2. vydání. Praha: ASPI, 2008, ISBN: 978-80-7357-386-7, s. 260.
10. Široký, J. (2006): Daně v Evropské unii. Praha: Linde Praha, 2006, ISBN 80-7201-593-1, 250 s.
11. Terra, B., Wattel, P. (2005): European tax law. Hague: Kluwer Law International, 2005, ISBN: 9041123865, 756 s.

Internetové zdroje

1. 2009 Facts & Figures: How does your state compare? [online], Tax Foudation [cit. 30. 3. 2009], <http://www.taxfoundation.org/files/f&f_booklet_20090224.pdf>.
2. About Americans for Tax Reform [online], Americans for Tax Reform [cit. 14. 4. 2009], <<http://www.atr.org/index.php?content=about>>.
3. Barro, J.: 2009 State Business Tax Climate Index [online], Tax Foundation [cit. 14. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/files/bp58.pdf>>.
4. Břicháček, T.: Daňová harmonizace versus svoboda a demokracie [online], Virtually – názorový internetový deník [cit. 22. 4. 2009], <<http://www.virtually.cz/index.php?art=14156>>.
5. Carroll, R.;Chapoton, J. E.; MacGuineas, M.; Rogers, D. L.: Moving Forward with Bipartisan Tax Policy – Tax Foundation Working Paper No. 5 [online], Tax Foudation [cit. 13. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/files/wp5.pdf>>.
6. Cauchon, D.: Business Incentives Lose Luster for States [online], USA Today [cit. 28. 3. 2009], <http://www.usatoday.com/news/nation/2007-08-21-states-incentives_N.htm>.
7. EU27 tax ratio at 39,9 % of GDP in 2006 – Strongest year-on-year increase in ten years [online], Eurostat [cit. 19. 4. 2009], <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/pls/portal/docs/PAGE/PGP_PRD_CAT_PREREL/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2008/PGE_CAT_PREREL_YEAR_2008_MONTH_06/2-26062008-EN-AP.PDF>.
8. Federal Corporate Income Tax Rates, Income Years 1909-2008 [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/2140.html>>.
9. George R. Zodrow (2003): Tax Competition and Tax Coordination in the European Union. In *International Tax and Public Finance*, 10, Kluwer Academic Publishers, Netherlands, s. 651 – 671 [online], ProQuest [cit. 16. 12. 2008], <[ProQuest_436466971\[1\].pdf](#)>.
10. Henchman, J.: Opportunity for Tax Reform is Here: Will Obama Squander It? [online], Tax Foudation [cit. 13. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/research/show/24546.html>>.

11. Hodge, Scott A.: U. S. Corporate Taxes Now 50 Percent Higher than OECD Average [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009],
<<http://www.taxfoundation.org/news/show/23470.html>>.
12. Hodge, Scott A.: U. S. States Lead the World in High Corporate Taxes [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009],
<<http://www.taxfoundation.org/publications/show/22917.html>>.
13. KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2007],
<<http://www.kpmg.com/SiteCollectionDocuments/2007CorporateandIndirectTaxRateSurvey.pdf>>.
14. KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG [cit. 30. 3. 2009],
<<http://www.kpmg.lu/Download/Surveys/2008/corporateandindirecttaxratesurvey2008.pdf>>.
15. KPMG's Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2008 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2008], <<http://www.kpmg.com/SiteCollectionDocuments/Corporate-and-Indirect-Tax-Rate-Survey-2008v2.pdf>>.
16. KPMG's Individual income tax rate survey 2008 [online], KPMG, [cit. 30. 12. 2008],
<<http://www.kpmg.com/Global/IssuesAndInsights/ArticlesAndPublications/Pages/Individual-income-tax-rate-survey-2008.aspx>>.
17. Maršál, A.: Daňová konkurence vs. harmonizace [online], Informační a zpravodajský server studentů Vysoké školy ekonomické v Praze, [cit. 2. 1. 2009],
<<http://www.ilist.cz/clanky/danova-konkurence-vs-harmonizace>>.
18. Martens-Weiner, J.: Company Tax Reform in the European Union – Guidance from the United States and Canada on Implementing Formulary Apportionment in the EU [online], Google Books [cit. 22. 4. 2009],
<http://books.google.cz/books?id=4SpwE1m6PrIC&dq=tax+reform+EPU&printsec=frontcover&source=bl&ots=YSruF9SVm0&sig=NOkeTmzs0ilb3NVe6ZXS0ikM2xI&hl=cs&ei=4sjoSbPOJ8-M_QbU1o3wAw&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=1#PPP1,M1>.

19. Nerudová, D.: Zdanění korporací v Evropské Unii – 1. Část [online], Aspi Dane Online [cit. 22. 4. 2009], <<http://dane.aspionline.cz/ao/cs/dokument/zobrazeni-dokumentu/?doc=d3357v4517&docno=4>>.
20. Případ C.I.R. v. Court Holding Co., 324 U.S. 331 (1945) [online], Find Law [cit. 13. 4. 2009], <<http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=us&vol=324&invol=331>>.
21. Případ Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935) [online], US Supreme Court Center [cit. 13. 4. 2009], <<http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html>>.
22. Případ Lucas v. Earl, 281 U.S. 111 (1930) [online], Find Law [cit. 13. 4. 2009], <<http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=US&vol=281&invol=111>>.
23. Revenue Statistics 1965 – 2007, 2008 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], <<http://massetto.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=2201777/cl=22/nw=1/rpsv/ij/oecdthemes/99980169/v2008n4/s1/p11>>.
24. Revenue Statistics of OECD Member Countries - Details of tax revenues - United States Vol. 2008 release 01 [online], Source OECD [cit. 21. 4. 2009], <<http://lysander.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=3369248/cl=55/nw=1/rpsv/~4018/v55n1/s42/p1>>.
25. Sally Pays an Invisible Tax [online], YouTube [cit. 30. 3. 2009], <[YouTube - Sally Pays an Invisible Tax - TV :30](#)>.
26. Szarowská, I.: Harmonizace korporátních daní v Evropské unii a její vliv na řízení podniku [online], [cit. 1. 1. 2009], <<http://www3.ekf.tuke.sk/konfera2008/zbornik/files/prispevky/szarowska.pdf>>.
27. Taryn A. Rounds (1992): Tax Harmonization and Tax Competition: Contrasting Views and Policy Issues in Three Federal Countries. In Publius, Vol. 22, No. 4, Oxford University Press, s. 91 – 120 [online], JSTOR [cit. 16. 12. 2008], <<http://www.jstor.org/stable/3330503>>.
28. Tax Burden Trends 2000 – 2007 [online], OECD Sources, [cit. 29. 3. 2009], <<http://puck.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=8142710/cl=24/nw=1/rpsv/~6684/v2008n1/s7/p127>>.

29. Tax revenues in the European Union: Recent trends and challenges ahead [online], MPRA, [cit. 2. 1. 2009], <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/3996/1/MPRA_paper_3996.pdf>.
30. Tax Revenues: United States; Taxation 2007, vol. 2007, no. 3, pp. 2378 – 2447 [online], OECD Sources [cit. 5. 4. 2009], <<http://lysander.sourceoecd.org.ezproxy.vse.cz/vl=3509422/cl=20/nw=1/rpsv/~6684/v2007n3/s36/p2378>>.
31. Tax Watch [online], Tax Foudation [cit. 30. 3. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/files/tw-winter2009.pdf>>.
32. Taxation trends in the European Union – Data for the EU Member states and Norway [online], European Commission [cit. 19. 4. 2009], <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008.pdf>.
33. Tim Edgar (2003): Corporate Income Tax Coordination as a Response to International Tax Competition and International Tax Arbitrage. In Canadian Tax Journal, Vol. 51, Iss. 1, Toronto, p. 1079-1158 [online], ProQuest [cit. 16. 12. 2008], <<http://proquest.umi.com/pqdweb?did=435067421&Fmt=3&clientId=45149&RQT=309&VName=PQD>>.
34. U. S. Business Tax Rates Fall Behind By Standing Still [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/23342.html>>.
35. U.S. Federal Individual Income Tax Rates History, 1913 – 2009 [online], Tax Foundation [cit. 4. 4. 2009], <<http://www.taxfoundation.org/taxdata/show/151.html>>.
36. Vymezení pojmu daňové harmonizace [online], ASPI [cit. 22. 4. 2009], <[http://www.aspi.cz/download.php?FNAME=1131360162.upl&ANAME=harmonizace_danovych_systemu_zemi_EU\(ukazka\).pdf](http://www.aspi.cz/download.php?FNAME=1131360162.upl&ANAME=harmonizace_danovych_systemu_zemi_EU(ukazka).pdf)>.