

Universita Karlova v Praze
Právnická fakulta
Katedra finančního práva a financí

Diplomová práce

Právní problematika přímých daní

Pavla Řezáčová

Listopad 2007

Prohlašuji, že jsem tuto diplomovou práci vypracovala samostatně a že jsem vyznačila prameny, z nichž jsem pro svoji práci čerpala.

Handwritten signature

Na tomto místě bych chtěla poděkovat všem, kteří pro mne měli při studiu pochopení a bez jejichž podpory bych studium nemohla dokončit, zejména svým rodičům. Zvláštní dík patří panu profesorovi JUDr. Milanu Bakešovi DrSc. za pomoc při zpracování této práce.

Obsah

Úvod	5
Vývoj a charakteristika daní a poplatků	7
Krátké z daňové historie.....	7
Charakteristika daní a poplatků.....	8
Funkce daní.....	8
Daňové principy.....	9
Ekonomické vlivy daní.....	11
Třídění daní.....	12
Současná daňová soustava jako výsledek reformy	14
Právo Evropských společenství a jeho vliv na právní řád ČR	18
Legislativa v oblasti přímých daní.....	18
Role judikatury ESD v procesu harmonizace přímých daní.....	25
Vývoj daňové legislativy České republiky z pohledu Evropské unie.....	27
Základní pojmy z daňové techniky	29
Kdo je subjektem daně.....	29
Z čeho se daň platí.....	30
Kolik se platí – sazba daně.....	30
Jak se platí daň.....	31
Daň z příjmů právnických osob	34
Charakteristika daně z příjmů právnických osob obecně.....	34
Právní úprava daně z příjmů právnických osob v ČR.....	36
Daň z příjmů fyzických osob	42
Charakteristika daně z příjmů fyzických osob obecně.....	42
Právní úprava daně z příjmů fyzických osob v ČR.....	44
Hodnocení daně z příjmů fyzických osob.....	46
Silniční daň	48
Daň z nemovitostí	52
Právní úprava daně z nemovitostí v ČR.....	52
Hodnocení a závěrečná úvaha o dani z nemovitostí.....	54
Daně majetkové převodní	57
Daň dědická	57
Hodnocení a závěrečná úvaha o dani dědické.....	58
Daň darovací	59
Zhodnocení a závěrečná úvaha o dani darovací.....	59
Daň z převodu nemovitostí	61
Zhodnocení a závěrečná úvaha o dani z převodu nemovitostí.....	61
Mezinárodní zdanění	63
Daňové ráje.....	63
Boj OECD proti daňovým rájům a koordinace daní v OECD.....	64
Závěr	66
Seznam použité literatury	70

Úvod

Cílem mé práce je přehledným způsobem přiblížit stávající aktuální podobu systému přímých daní v České republice, věnuji se však rovněž jeho vývoji a některým zvrátům, které ovlivnily jeho současnou strukturu. Ačkoli stále platí, že daňová výsost je jedním ze stěžejních znaků státní suverenity, členství České republiky v Evropské unii znamenalo i v tomto ohledu jistá omezení.

Daně musí především zabezpečit financování veřejných rozpočtů, přičemž pro celkovou výšku daňového zatížení je rozhodující celková výše rozpočtových potřeb státu. Daně by měly vynášet jen tolik, kolik je bezpodmínečně nutné pro zabezpečení státní, regionální a obecní politiky. Daně jsou dále jedním z nástrojů, které mohou bezprostředně anebo zprostředkovaně přispívat ke zkvalitňování tržního prostředí a tím i k napomáhání ekonomického růstu. Zákonnodárce by podle mého názoru vždy respektovat a řídit se daňovými principy a ekonomickými vlivy daní, kterým se věnuji v úvodu své práce.

Daňové zákony, jejich struktura a vzájemná provázanost tvoří velmi citlivě vnímanou část právního řádu, neboť stanovují způsob a podíl, kterým každý z nás přispívá na financování potřeb státu. Na jedné straně ovlivňují naše majetkové poměry a životní úroveň a na straně druhé určují možnosti státu na zajištění našich potřeb. Média a průzkumy veřejného mínění nás průběžně informují o tom, jak se různé věci mají z hlediska skutečného reálného života, z pohledu „obyčejných lidí – daňových poplatníků“. Tradičním terčem kritiky je tzv. špatná legislativa, především legislativa daňová, která dělá vrásky na čele snad každému z nás.

Každá právní norma jako součást právního řádu příslušného státu by měla být jasná, stručná a srozumitelně formulovaná, zároveň by měla řešit konkrétní problém. U daňových předpisů by tyto zásady měly být dodržovány zvláště pečlivě. Skutečnost je však jiná a nelze ji přičítat jen potřebě harmonizace a rychlému vývoji Společenství.

Jak jsem již zmínila, daňová politika byla vždy symbolem národní suverenity státu. Tato autonomie zůstává zachována i v Evropské unii, do níž Česká republika v roce 2004 vstoupila. Přesto však vývoj evropské integrace vyžaduje pro potřeby fungování jednotného trhu od svých účastníků spolupráci v daňové oblasti, ať už formou nutné výměny informací, harmonizace či alespoň koordinace daňových systémů. Počínaje dnem 1. ledna 2007 tvoří Evropskou unii 27 zemí, přistoupení dvou nových zemí k tomuto společenství je dalším milníkem v evropské integraci.

Spolupráce v oblasti daní byla zakotvena již zakládajících smlouvách Evropského společenství a neustále se rozšiřuje. Mnohdy složitý proces přijímání legislativních aktů

souvisejících s daněmi, snaha o zachování národních specifík a daňových tradic, vyjednávání o udržení konkurenčních daňových výhod vede k poměrně komplikovanému stavu a nepřehlednosti v problematice daní v Evropské unii. Také je nutné připomenout, že zatímco v měnové oblasti evropské ekonomické integrace je dán všemi akceptovaný cíl, tj. zavedení společné měny do dalších členských států, v oblasti daní taková společná meta stanovena není.

V Evropské unii jsou v současnosti dány omezení pro jednotlivé typy daní: Osobní důchodové daně zůstávají v kompetenci národních vlád. Nepřímé daně tím že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu, stojí v centru pozornosti a snah o jejich harmonizaci. Daně korporací mají napomáhat volnému pohybu kapitálu a nemají způsobovat škodlivou konkurenci mezi jednotlivými zeměmi. Sociální a penzijní systémy mají eliminovat diskriminaci obyvatel jednotlivých států a nemají být překážkou svobodného usazování a investování v kterékoliv ze členských zemí Evropské unie.

Vývoj a charakteristika daní a poplatků

Daňovou a poplatkovou soustavou se rozumí souhrn jednotlivých druhů daní a poplatků platných na území státu. Protože ukládání daňových povinností je v demokratickém právním státě chápáno jako značný zásah do majetkových práv občanů, může být placení daní a poplatků, jako jedna z povinností, jen na základě zákona. To je v souladu s ustanoveními Listiny základních práv a svobod a rovněž Ústavou ČR. Čl. 4 odst. 1 Listiny stanoví: „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“ Podle čl. 11 odst. 5 Listiny daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.

Krátce z daňové historie

Již ve starověku a středověku existovaly důmyslné daňové systémy. Například Římané vybírali na obsazených území daně tak důkladně, že kvůli nim (ale též kvůli evidenci bojeschopných mužů) rozvinuli propracovaný systém pravidelného sčítání lidu. Nejznámější biblický příběh – o narození Ježíše, má také souvislost s daněmi. Josef, manžel Marie, se musel jako ostatní obyvatelé dostavit do svého rodného města ke sčítání lidu. Ježíš se narodil ve chlévě na cestě svých rodičů za sčítáním lidu.

Daně však v dávných dobách netvořily nejvýznamnější část příjmů panovníka. Naopak představovaly nejprve jen doplňkovou část jeho rozpočtu, a to k příjmům z vlastních polností a jiného majetku, k jeho výsostným právům (např. regál mincovní, regál celní) atd. U nás byla nejstarší přímou daní daň míru, kterou zavedl kníže Boleslav I. Bývalo obvyklé, že církve a šlechta byli od daní osvobozeni. Dokonce ani krutý dobyvatel mongol Čingischán nepožadoval daně od kněží jakéhokoli vyznání. Předchůdci nepřímých daní byly tzv. akcízy, čili různé poplatky a cla na hranicích, při vjezdu do měst nebo při průjezdu územím.

Vývoj ve 20. století byl poměrně překotný, výše daní neustále rostla. Přispěly k tomu i obě světové války. Před válkou byly potřeba peníze na zbrojení a po válce na válečnou obnovu země. Například v době před druhou světovou válkou, kdy byla Československá republika ohrožena hitlerovským fašismem, byly zavedeny příplatky ke stávajícím daním a nové daně např. branný příspěvek, který platili nevojáci včetně žen.

Charakteristika daní a poplatků

Daněmi jsou povinné, zákonem stanovené platby do veřejných rozpočtů. Veřejným rozpočtem rozumíme nejen ten nejznámější, tedy státní rozpočet, ale rozpočty na všech stupních státní správy, od rozpočtů měst a obcí až po celostátní rozpočet a dokonce i společný rozpočet Evropské unie. Veřejnými rozpočty jsou i tzv. veřejné fondy, u nás například fondy zdravotních pojišťoven. Pro daně je charakteristické jejich nedobrovolné placení – z toho důvodu povinnost platit daně musí vyplývat ze zákona. Jedná se o platbu nenávratnou, tzn. je-li daň správně vypočtena, nevrací se poplatníkovi z rozpočtu (vrácení části daně by připadalo v úvahu pouze, kdyby se jednalo o přeplatek). Dalšími charakteristickými znaky jsou neúčelovost a neekvivalentnost. Neúčelovost znamená, že konkrétní daň nemá financovat konkrétní veřejný projekt, ale stává se součástí státního rozpočtu. Neekvivalentností rozumíme skutečnost, že proti úhradě nestojí ekvivalent v podobě určitého protiplnění, a z toho důvodu jeden poplatník získá z veřejných prostředků více, jiný méně (např. v podobě sociálních služeb). Příspěvky na sociální zabezpečení sice nesplňují přesně podmínky pro zařazení do kategorie daní, mají však některé vlastnosti, které je daním velmi přibližují. Výše příspěvku je určována hlavně výší důchodu, z něhož je placen, a jen v malé míře se od výše příspěvků odvozuje plnění pojištění. Například u zdravotního pojištění vůbec nezávisí poskytovaná zdravotní péče na výši příspěvků konkrétního poplatníka.

Naopak poplatky představují peněžitý ekvivalent za služby poskytované veřejným sektorem (např. poplatek za vystavení pasu, za povolení k podnikání, poplatek za použití dálnic apod.). Mezi charakteristiky poplatků patří: účelovost, dobrovolnost a nepravidelnost. Poplatky lze třídit podle několika kritérií. Podle toho, do jakých rozpočtů je výnos určen, se rozlišují poplatky státní a místní. Podle státního orgánu, který je pověřen vybíráním poplatků, rozeznáváme poplatky soudní a poplatky správní. Dalším kritériem může být předmět zpoplatnění – je-li jím úkon, jde o poplatky úkonové, je-li předmětem zpoplatnění převod, jde o převodní poplatky. Je zřejmé, že rozdíl mezi poplatkem a daní nemusí být vždy zřetelný a mnoho plateb je na hranici daně a poplatku.

Funkce daní

Funkce daní souvisejí s existencí veřejného sektoru, který je nezbytnou částí ekonomiky a zabezpečuje funkce, které nemůže dostatečně zabezpečit trh. Jedná se například o sociální služby, zdravotnictví, školství, veřejnou dopravu a mnoho dalších oblastí. Veřejné finance

napomáhají vyrovnat příliš velké rozdíly v příjmech mezi lidmi, snaží se omezovat škodlivou spotřebu některých statků (jako jsou cigarety a alkohol), snaží se chránit některé výrobce a spotřebitele před zvláštními monopolů. Veřejný sektor má tři základní funkce, které plní současně i daně. Jsou jimi:

- 1) Funkce **alokační** – uplatňuje se tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Jedná se např. o existenci veřejných statků, jejichž spotřeba není dělitečná mezi jednotlivce a jednotlivci jsou ze spotřeby nevylučitelní např. veřejná cesta, národní obrana, maják atd. Nikdo by totiž neměl zájem na jejich financování a docházelo by k jevu tzv. černého pasažéra. Každý chce „jet“, ale nikdo nechce platit.
- 2) Funkce **redistribuční** – veřejné finance mají za úkol přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. Nástrojem může být třeba progresivní daň z příjmů
- 3) Funkce **stabilizační** – znamená zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice. Daně mají být v době hospodářské krize menší a ponechávat více peněz poplatníkům. Tak se v této kritické době povzbuzuje poptávka po zboží a službách. V době konjunktury naopak mají být daně relativně větší a odebírat lidem více z jejich výdělků. Tím se omezí celková poptávka a ekonomika se „nepřehřívá“.
- 4) Funkce **fiskální** – rozumí se jí získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů. Fiskální funkce je obsažena ve všech třech výše uvedených funkcích.

Daňové principy

Různí autoři uvádějí různé požadavky na daně, tzv. daňové principy. Vzhledem ke skutečnosti, že ve své práci mnohokrát tyto zásady zmiňují, uvádím příkladně pět kritérií „dobrých daní“:

1. spravedlnost,
2. efektivnost,
3. pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů, resp. omezení negativních vlivů (daňové stimuly),
4. správné působení na makroekonomické agregáty (makroekonomická pružnost),
5. právní perfektnost a politická průhlednost

Ad 1) Spravedlnost daní je představována především redistribučním efektem: daně mají zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek. Pak se mluví o principu platební schopnosti – lidé mají platit daně podle toho, jaká je jejich

platební schopnost, proto bohatí platí více a chudí méně. (Spravedlností můžeme také rozumět požadavek, aby poplatníci dostali za své daně od státu odpovídající protihodnotu. V tomto případě by se jednalo o princip prospěchu.)

Ad 2) Neefektivně ukládané daně ukrajují z toho, co je vybráno, více, než je potřeba, a tak způsobují větší ochuzení státu i poplatníků. Požadavek efektivity znamená, že daně by neměly způsobovat velké distorze, jiným slovem zkreslení v cenách a užitku z různých druhů činností. Distorze vedou poplatníky substituci, tedy nahrazení zdaněného zboží nebo činností jinými, nezdaněnými, a tak narušují efektivní alokaci zdrojů v ekonomice. Jiný způsob neefektivity daní je příliš velká administrativní náročnost. Daně by neměly společnosti způsobovat větší náklady administrativního charakteru, než je nutné. Ráda bych zdůraznila, že administrativní náklady přitom nenese jen stát (správa daní), ale také poplatníci či plátcí daní, kteří musí vést daňové účetnictví, vyplňovat daňová přiznání, platit daňové poradce atd. Čím jsou daně složitější, tím jsou administrativní náklady vyšší.¹

Ad 3) S efektivností souvisí i požadavek na to, aby daně nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů. Daně proto nemají omezovat pracovní úsilí lidí, ochotu spořit a přijímat podnikatelská rizika. Pokud daně ovlivňují chování poplatníků, mají ho stimulovat „správným“ směrem.

Ad 4) Daňová politika se stala součástí makroekonomické politiky státu; daně by měly pružně reagovat na růst hrubého domácího produktu.

Ad 5) I velký ekonom Adam Smith považoval právní vágnost za velkou nespravedlnost a upozorňoval na nebezpečí, že poplatník může být správcí daně vydán na milost a nemilost. K nespravedlnosti a neefektivnosti dochází, když se státu podaří získat nad poplatníkem převahu v informovanosti. Proto jsou „lepší“ takové daně, u nichž je zřejmé, kdo je ve skutečnosti platí, než ty, u nichž daňový přesun způsobuje ztrátu této informace. Často je kritizována daň z příjmů společností, která je ve skutečnosti placena akcionáři, zaměstnanci a spotřebiteli, ačkoliv se zdá, že ji nesou „velké podniky“. Ze stejného důvodu jsou „lepší“

¹ Historie zná hezký příklad takového zdanění, které způsobilo zbytečné škody. Jde o daň z oken v Anglii v 18. století. Tato daň byla zavedena jako náhrada za daň z krbů, podle nichž se hodnotila platební schopnost vlastníků domů, neboť krb si mohli dovolit jenom bohatí. Ale zdanění krbů vyžadovalo narušení domovní svobody poplatníků, neboť úředníci museli vstupovat dovnitř bytů za účelem spočítání krbů. Proto se přistoupilo ke zdanění oken, která také byla drahá (šlo o tabulové sklo jakožto celkem nový vynález), byla však viditelná z ulice. V době rostoucího liberalismu to bylo ideální řešení. Nyní ale poplatníci začali okna zazdívat a nové domy stavěli s menším počtem oken, aby ušetřili na dani. Distorze zdanění, spočívající ve zdražení oken, vedla k substituci za méně drahé zdi. Nicméně tato substituce neodstranila zcela dopady daně na poplatníky. Přesto, že daň neplatili, jejich blahobyt se zhoršil, neboť měli doma méně světla, slunce je neohřálo, ani si nemohli popovídat se sousedy.

daně přímé než nepřímé, které formálně postihují obraty obchodníků, ale ve skutečnosti se značně dotýkají i spotřebitele. Jisté nebezpečí neinformovanosti poplatníků v sobě rovněž nese inflační prostředí, v němž progresivní daně odčerpávají větší procento reálných důchodů, než bylo původně zákonem stanoveno. Zvláštní problém tvoří působení nátlakových skupin, jimž se mnohdy podaří (pod rouškou řešení jiného problému) získat specifické výhody z daňových zákonů. Proto je nutné se u každého daňového opatření ptát: „Komu to prospěje?“

Ekonomické vlivy daní

Ráda bych se věnovala i ekonomickým vlivům daní, které podle mého názoru s daňovými zásadami do značné míry souvisejí, které by měly být respektovány už při přípravě právních předpisů, a měly by se promítnout v právní úpravě daní.

1) Substitute

Jak jsem již zmínila, daň uložená jednomu poplatníkovi může být přesunuta na jiného a ten, kdo ji má ze zákona uloženou, nemusí ji nést celou sám. Když je uložena daň, poplatníci se jí snaží vyhnout. Tím nemyslím nelegální činnost, ale prostou skutečnost, že lidé hledají pro sebe nejvýhodnější řešení. Když se uloží daň na nějaké zboží, jehož cena se tím zvýší, spotřebitelé dají raději přednost jiným druhům zboží nebo služeb a výrobci se zase poohlédnou po nějakých jiných možnostech k investování. Když bude uložena daň na mzdy, někteří zaměstnanci zmenší své pracovní úsilí a zaměstnavatelé budou nahrazovat práci kapitálem. (Tyto procesy se nazývají substitute.). Lidé (poplatníci) zkrátka budou zdaněné objekty nahrazovat jinými, protože ty zdaněné jsou již méně výhodné. Nikdo se nediví tomu, že po zvýšení daní z benzínu jeho spotřeba klesá, ani tomu, že po snížení daní zahraničním investorům roste příliv kapitálu do země.

2) Přesun daně

Snížení výroby, spotřeby, pracovitosti atd. vede ale na základě zákona nabídky a poptávky k růstu ceny. Výsledkem substitute je růst ceny pro kupujícího. Cena však nevzroste o celou daň – pravděpodobnější bude, že poroste o část daně, což znamená, že výrobce přesunul na spotřebitele část své daně a zbytek musí zaplatit sám.²

3) Elasticita

² Ráda bych poznamenala, že podobnými procesy se daně všeho druhu přesouvají v ekonomice ze svých zákonných poplatníků na všechny ostatní jednotlivce a společnosti a že proto nikdy není předem zcela jasné, jak se koho dotkne změna v daních.

Rovněž záleží na tom, jak pružně budou subjekty na trhu reagovat na cenové změny, tedy na tzv. cenové elasticitě. Elasticita (neboli pružnost) poptávky nám říká, jak hodně se změni požadované množství výrobku či služby, když se zvýší cena. Čím pružnější bude poptávka, tím větší část daně ponесou výrobci a čím pružnější bude nabídka, tím větší část daně ponесou spotřebitelé. Těchto zákonitostí využívá daňová politika. Například poptávka po tabákových výrobcích je, jak známo, velmi nepružná. Kuřáci se totiž nechtějí vzdát svých cigaret ani když jejich cena roste. Proto se růst daně odrazí téměř celý v cenách výrobků.

5) Stimulační účinek daní

Stejný mechanismus, který vede k přesunu daně, způsobuje destimulaci spotřeby, práce atd., když je uložena daň. Je zřejmé, že snížení vyráběného množství bude tím větší, čím je poptávka a nabídka pružnější. Opět bych uvedla příklad zdanění cigaret. Zde asi nedojde po zvýšení daně k dramatickému poklesu spotřeby, neboť poptávka je cenově nepružná a poplatníci nepřestanou kouřit kvůli vyšší ceně (můžeme také říct, že kouření nemá substituty).

6) Daňové pobídky

Jestliže ale zvýšení daně destimuluje výrobu, potom musí logicky snížení daně tuto výrobu zvyšovat. To je přesně cílem tzv. daňových pobídek či úlev všeho druhu. Daňové prázdny přilákají zahraniční kapitál, daňová reinvestiční odčitatelná položka zvýší nákupy hmotného majetku, daňové odpočty úroků z hypoték zvyšují počty žádostí o tyto hypotéky, a tak bych mohla pokračovat. Ráda bych ovšem zdůraznila jedno nebezpečí daňových stimulů – stát tak vlastně nabádá poplatníky, aby se chovali jinak, než by je k tomu vedl trh. Alokační úloha trhu, tj. umístit zdroje tam, kde jsou nejlépe využity, se narušuje. Tak dochází k neefektivnostem v ekonomice. Každý politik by si měl dobře rozmyslet, kdy jím navrhovaný daňový stimul může přinést do ekonomiky správný impuls a kdy tomu bude spíš naopak.

Třídění daní

V odborné literatuře nacházíme třídění zejména podle následujících kritérií:

1. podle objektu, na který jsou uloženy,
2. podle vazby na důchod poplatníka
3. podle vztahu k platební schopnosti poplatníka
4. podle charakteru veličiny, na kterou se ukládá,

5. podle periodicity,
6. podle vztahu velikosti daně a daňového základu,
7. podle dopadu neboli progresse

Ad 1) Podle objektu, na který jsou daně uloženy, se rozlišují daně **důchodové, majetkové a spotřební**. Podle objektu se daně nazývají i v daňových zákonech (např. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů fyzických a právnických osob).

Ad 2) Podle vazby na důchod poplatníka lze členit daně na **přímé**, jež je poplatník povinen platit z vlastního příjmu a nemůže je převést na jiné subjekty; a daně **nepřímé**. Tyto lze převést na jiné subjekty prostřednictvím ceny; jsou jimi daně spotřební a daň z přidané hodnoty. Daně majetkové a daně z příjmu se označují jako přímé daně. Daňové zákonodárství zohledňuje rozdíl mezi přímými a nepřímými daněmi i terminologicky. Subjekt u daní přímých se nazývá poplatník, zatímco u nepřímých daní plátce.

Ad 3) Podle způsobu, jakým je zohledněna platební schopnost poplatníka, jde jednak o daně **osobní**, které zohledňují platební schopnost poplatníka (především daně důchodové) a daně **in rem**. Proto daně spotřební, z přidané hodnoty, výnosové, ale také důchodové, placené společnostmi a majetkové, nezohledňující platební schopnosti poplatníků, jsou in rem.

Ad 4) Podle charakteru veličiny, na kterou je daň uložena, se člení daně na **kapitálové a běžné**. Kapitálové daně se ukládají na stavovou veličinu např. daň z nemovitostí, daň dědická a darovací. Naproti tomu běžné daně se ukládají na veličiny tokové, tedy za určité období např. důchodové daně, spotřební nebo DPH.

Ad 5) Podle pravidelnosti vzniku daňové povinnosti jde o daně pravidelně se **opakující** např. daň z nemovitostí nebo daň z příjmu a daně **případové** např. daň dědická či daň z převodu nemovitostí.

Ad 6) Na základě vztahu mezi výší daně a výší daňového základu rozlišujeme daně **jednotkové** neboli specifické, jež jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množství jednotek užitečné vlastnosti v daňovém základu např. počet litrů čistého alkoholu a daně **ad valorem**, které se určují podle ceny zdaňovaného základu. Ke specifickým daním řadíme z přímých daní daň pozemkovou a domovní, které se stanoví na základě rozlohy pozemku nebo velikosti užívané plochy. Tyto daně v období inflace zůstávají stejné (pořád se platí stejná částka za litr, za m² apod.). Protože ale cena výrobků nebo pozemků roste, podíl daně se tak zmenšuje. Proto zákonodárce tyto daně občas zvyšuje. Daní ad valorem je daň důchodová nebo výnosová, neboť se jejich výše určuje

jako procento ze základu daně v peněžních jednotkách. Tyto daně s inflací rostou a jejich podíl v ceně výrobků je stále stejný.

Ad 7) Třídění daní podle dopadu neboli podle progresse je zvláště důležité v souvislosti s požadavkem spravedlnosti. Pro posouzení spravedlnosti zdanění je užitečné vědět, zda relativně větší daň platí bohatí, nebo chudí. Proto nás zajímá, jak na ně daně dopadají, neboli, jak se mění daňové zatížení s růstem důchodu poplatníka. Rozlišujeme pak daně **proporcionální**, u kterých se s růstem důchodu poplatníka míra jeho zdanění nemění, tzn. poplatník platí stejné % svého důchodu jako daň bez ohledu na výši důchodu). Dále daně **progresivní**, u kterých míra zdanění s růstem důchodu roste (poplatník platí tím větší část svého důchodu jako daň, čím je důchod vyšší). A nakonec daně **regresivní**, u nichž s růstem důchodu míra zdanění klesá. Příkladem progresivní daně je daň důchodová, u které je možno progresivitu vložit do konstrukce, neboť daň se platí jako určité procento z důchodu. Stupeň daňové progresse je zde vyjádřen přímo daňovou sazbou³. Například v daňovém systému ČR je daň z příjmů fyzických osob (což je osobní důchodová daň) progresivní.⁴

Současná daňová soustava jako výsledek reformy

Daňová soustava před rokem 1993 byla vytvořena v podmínkách centrálně plánovitého řízení ekonomiky, kde dominantním bylo státní vlastnictví. Nová daňová soustava vstoupila v platnost od 1. ledna 1993. Daňové zákony byly ještě schvalovány společným parlamentem v roce 1992, takže daně byly zpočátku až na maličkosti v obou republikách stejné. (Dnes po radikální daňové reformě na Slovensku jde o velmi odlišné dva systémy.)

³ str. 31, Kubátová, K., Daňová teorie a politika, Praha : ASPI Publishing, 2003

⁴ Složitější je situace u ostatních daní, u nichž je daňový základ odlišný od důchodu poplatníka. Například daně nepřímé platí spotřebitelé jako součást ceny výrobků nebo služeb, a tak je podíl této daně v jejich důchodech různý ne podle sazby, ale podle toho, jaká je jejich spotřeba. Tak dochází k tomu, že chudí platí relativně vyšší tuto daň, protože mají větší sklon ke spotřebě (většinu svého příjmu totiž spotřebují a málo ušetří). Především u mnoha výrobků základní potřeby je daň regresivní.

Tabulka 1.2: Sazby daní v ČR a na Slovensku

Daň	ČR	Slovensko
Z příjmů fyzických osob	15-32%	19 %
Z příjmů právnických osob	24 %	19 %
DPH	19 a 5 %	19 %

Právní základ současné daňové soustavy představují jednotlivé zákony o daních a dále široký okruh dalších právních norem. Účelem nové daňové soustavy bylo mimo jiné zabezpečit přechod ekonomiky na tržní hospodářství. Nová daňová soustava byla postavena tak, aby nedocházelo k samovolnému zvyšování podílu daní na hrubém domácím produktu tzv. daňové kvóty. V roce 1990 se podíl daní a odvodů na HDP v České republice pohyboval mezi 48 až 53 %, zavedením daňové reformy poklesl na 43,6 %⁵.

Dalším význačným rysem daňové reformy byl posun v rozložení daňového břemene – došlo k přesunu od zdanění příjmů ke zdanění spotřeby. Tato skutečnost znamenala rovnoměrnější rozložení daňového břemene na celou společnost a efektivnější správu daní, protože vybírání DPH a spotřební daně, tzn. nových nepřímých daní je jednodušší než vybírání daní z příjmů. Páteří nové daňové soustavy, která platí dosud, se stala daň z přidané hodnoty jako všeobecná spotřební daň, speciální spotřební daně, daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob. Doplnující prvky soustavy tvoří silniční daň, majetkové daně (tj. daň z nemovitostí, daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí) a poplatky (zejména správní a soudní). Soustava daní je v současné době tvořena:

1. daní z přidané hodnoty včetně daně při dovozu,
2. daněmi spotřebními:
 - a. daní z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - b. daní z lihu a destilátů,
 - c. daní z piva,
 - d. daní z vína,
 - e. daní z tabáku a tabákových výrobků,
3. daněmi z příjmů:

⁵ jedná se o tzv. složenou daňovou kvótu včetně pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení

- a. daní z příjmů fyzických osob,
 - b. daní z příjmů právnických osob,
4. daní z nemovitostí,
 5. daní silniční,
 6. daní z dědictví a darování,
 7. daní z převodu nemovitostí,

Jiné daně než výše uvedené nebyly stanoveny, zejména daně k ochraně životního prostředí. Důvodem nezavedení ekologických daní je nejednotný názor na jejich strukturu a funkci v rámci daňové soustavy i soustavy nástrojů používaných při ochraně životního prostředí v České republice. V současné době jsou však vedeny diskuse o jejich zavedení, a to v souvislosti se vstupem do Evropské unie a kompatibilitou našich zákonů. Situace je prozatím řešena některými ekologicky zaměřenými ustanoveními v existujících daňových zákonech (v zákoně o dani silniční, o dani z přidané hodnoty, o spotřebních daních apod.) a platbami, jež mají jiná označení (odvody, poplatky, úplaty). Některé případy uvádím dále ve své práci. Tyto platby finančně postihují subjekty, které zatěžují určitým způsobem životní prostředí. V současné době je v rámci OECD i EU patrná snaha o tzv. ekologizaci daňové soustavy, která sleduje kromě environmentálních účinků také jiné rozložení daňového břemene, zejména odlehčení zdanění práce.⁶ Otázkou zůstává, zda a v jakém časovém horizontu zavést v České republice zcela nové daňové tituly pro ochranu zdraví a životního prostředí podobně jako některé země. Například v Německu byla uzákoněna daň z elektrického proudu.

Konkrétně bych se v této souvislosti zmínila o novelách zákona o dani silniční. Účelem byla zejména stimulace dopravních společností k nákupu ekologické a k životnímu prostředí šetrnější, ale zároveň i dražší dopravní techniky. Byla tím posílena i konkurenční schopnost českých dopravců vůči mezinárodním dopravcům a alespoň částečně eliminováno neustále se zvyšující daňové zatížení českých dopravců. Zvýhodněné sazby pro ekologická vozidla jsou obvyklé i ve státech EU, například v SRN je rozdíl více než čtyřicetiprocentní a daňové zvýhodnění začíná u vozidel splňující normu EURO 0. Pořízení vozidel s ekologičtějšími motory má přitom za následek např. podstatné snížení emisí způsobené silniční dopravou (nová vozidla spotřebují o 1/3 méně pohonných hmot než před 20 lety), snížení úrovně hluku nebo snížení rizika nehody kamionu.

⁶ Lze soudit, že dominantní úlohu v environmentálních daní převzou akcízy. V České republice představuje spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv 83 % všech environmentálních příjmů a tento podíl se neustále zvyšuje).

Daňová soustava, která byla zavedena s účinností od 1. ledna 1993 však byla připravována relativně krátkou dobu. To se odrazilo ve skutečnosti, že daňové zákony v mnoha směrech nerespektovaly jednotlivé daňové zásady, o kterých jsem se zmiňovala výše. V důsledku toho byly v uplynulých letech téměř všechny daňové zákony ve značné míře novelizovány a další novely jsou ve stádiu přípravy. Jednotlivé novely daňových zákonů sledovaly především odstranění nepřesností a nejednoznačností ve formulacích daňových zákonů za účelem jednak minimalizace daňových úniků a znemožnění obcházení daňových zákonů, jednak dosažení jednotného výkladu daňových zákonů, který může mít za následek legální obcházení příslušného daňového zákona a snižování daňové povinnosti poplatníka daně, a tím také snižování daňového výnosu do příslušného veřejného rozpočtu. Došlo ke zpřesnění vymezení předmětu jednotlivých daní, toho, co není předmětem daně, ale i podmínek pro nárok na osvobození či úlevy na daních. Dalším cílem novel daňových zákonů bylo posílit optimální respektování daňových zásad, a to především zásady spravedlnosti a schopnosti platit daň, fiskální výtěžnosti, tedy výnosnosti pro veřejné rozpočty, neutrality v působení na rozhodování ekonomických subjektů o alokaci zdrojů, právní perfektnosti, daňové jistoty, korektnosti a administrativní proveditelnosti spolu s minimální administrativní náročností. Mělo jimi být v neposlední řadě dosaženo snížení daňového břemena, a tak snížení tzv. daňové kvóty a postupné přibližování konstrukce daní evropskému standardu a postupná harmonizace sazeb daní a daňového zatížení se zeměmi Evropské unie v průběhu příprav na vstup do EU. Obecné trendy v daňových reformách ve vyspělých zemích v posledních letech jsou současnou soustavou daní v hlavních směrech brány na zřetel, avšak proces harmonizace stále pokračuje.

Právo Evropských společenství a jeho vliv na právní řád ČR

V minulosti se daňové systémy vyvíjely samostatně, zatímco dnes mají daňové vztahy mezinárodní charakter s vzájemnými vlivy. Význam právních norem Společenství jako nadnárodního uskupení s vlastním právním řádem, spočívá ve skutečnosti, že členské státy Evropské unie nesmí přijmout právní úpravu, která by byla v rozporu s právními předpisy Společenství. Harmonizace právního řádu České Republiky s právem Evropské unie bylo jedním z hlavních témat předvstupního období.

Za prameny evropského práva jsou označovány tzv. komunitární právo a právo unijní.⁷ Komunitárním právem je označováno zejména primární právo, které je z hlediska svého významu v systému evropského práva a vztahu k ostatním pramenům považováno za právo „ústavní“, dále základní lidská práva obsažená v Chartě lidských práv Evropské unie a právo sekundární, tedy právní normy tvořené orgány Společenství, soudní rozhodnutí Evropského soudního dvora, smlouvy uzavřené Společenstvím na straně jedné a jednotlivými členskými státy na straně druhé. Za primární právo jsou obecně považovány všechny zakládací smlouvy a jejich přílohy a smlouvy o přistoupení. Sekundárním právem se pak rozumí nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska podle čl. 249 Smlouvy o založení Evropských společenství. Za unijní právo jsou označovány prameny unijního práva, které mají základ ve Smlouvě o Evropské unii a Amsterodamské smlouvě, například mezinárodní smlouvy či rozhodnutí Evropské rady.

Legislativa v oblasti přímých daní

Systémy přímých daní vyžadují jen omezenou harmonizaci a obecně mohou být ponechány v kompetenci členských států. V rámci Evropské unie se ale všichni shodují na tom, že je potřeba spolupracovat a zabránit tak škodlivé konkurenci v této oblasti.⁸

V oblasti přímých daní platí, že tyto neovlivňují vnitřní trh Společenství tak výrazně a zásadně jako daně nepřímé, a proto není harmonizaci přímých daní věnováno úsilí srovnatelné s harmonizací daní nepřímých. V Evropských společenstvích se v procesu harmonizace přímých daní pokročilo jen málo. Důvodem je existence potřeby

⁷ Tichý, L., Arnold, R., Svoboda, P., Zemánek, J., Král, R., Evropské právo 2.vydání. Praha: C.H. Beck, 2004, str. 223 a násl.

⁸ Úprava nepřímých daní je v kontextu evropské integrace velmi významná; v rámci vnitřního trhu jsou nepřímé daně již do značné míry harmonizovány

jednomyslnosti při schvalování směrnic. V oblasti přímých daní nabývá stále více na významu (zejména v posledních letech) negativní harmonizace – tzn. harmonizace daňových systémů prostřednictvím rozsudků Evropského soudního dvora. Co se týče daní z příjmů právnických osob, vytýčila Evropská unie dva základní cíle, a to: zabránit členským státům v nezdravé soutěži při zdaňování příjmů právnických osob a podporovat v nejvyšší možné míře volný pohyb kapitálu. V této oblasti musí být členskými státy respektována zásada zákazu diskriminace, především ve vztahu k subjektům vlastněným tuzemci a nerezidenty. V této souvislosti považuji za důležité uvést následující směrnice, jejichž cílem byla harmonizace v oblasti přímých daní:

Základní směrnicí v oblasti přímého zdaňování je **směrnice č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými úřady⁹** členských států v oblasti přímých a nepřímých daní. Tato směrnice upravuje výměnu informací, součinnost při zajišťování, vyšetřování a přítomnost úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu z důvodu kontroly aktivit nadnárodních korporací. (Platnost této směrnice byla v roce 1997 rozšířena i na nepřímé daně, zejména na daň z přidané hodnoty.)

Směrnice č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností,¹⁰ upravuje systém zdanění skupin společností, které působí v národním měřítku, a společností, které působí v rámci celé Evropské unie. Tato směrnice měla následující hlavní cíl: Zaručit, že členský stát mateřské společnosti¹¹ buď nezdaní příjmy společnosti dceřiné sídlící v jiném členském státě, anebo pokud mateřské společnosti zdaní příjmy od dceřiné společnosti, umožní současně mateřské společnosti odečíst od základu daně daň z příjmů, jež dceřinná společnost již zaplatila v jiném členském státě.

Tato směrnice ovšem členským státům v národní legislativě ponechává možnost stanovit, že náklady, které se vztahují k držbě podílu na dceřiné společnosti, nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřských společností. Jsou-li v tomto případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností. Toto ustanovení je ve velké míře užíváno členskými státy jako pravidlo tzv. nízké kapitalizace, kterým se členské státy brání

⁹ The Mutual Assistance Directive

¹⁰ The Parent-Subsidiary Directive

¹¹ Mateřská a dceřiná společnost je vymezena 25 % podílem ze všech vydaných akcií dceřiné společnosti a dále také časovým testem – mateřská společnost musí vlastnit podíl v dceřiné společnosti nejméně 2 roky.

ztrátě svých daňových základů (dluhové financování dceřiných společností namísto ekvivalentního snižuje základ daně dceřiné společnosti, neboť úroky z poskytnutého úvěru jsou nákladovou položkou).

V roce 2003 byla přijata **směrnice č. 2003/123/EC**, která doplňuje původní směrnici o dceřiných a mateřských společnostech a rozšiřuje působnost směrnice na:

- nové typy společností – vztahuje se na evropskou společnost¹² a evropskou družstevní společnost¹³,
- rozdělování zisků společnosti stálým provozovnám, které se nacházejí v jiném členském státě než společnosti nebo dceřiné společnosti,
- rozdělování zisků obdržných stálou provozovnou nacházející se v jednom členském státě od dceřiné společnosti, která je rezidentem v jiném členském státě (odlišném od státu, ve kterém se nachází mateřská společnost).

Ve směrnici je dále zakotveno postupné snižování velikosti podílu, který slouží k identifikaci společnosti jako mateřské z 25 % na 20 % s účinností od 1.1.2005, na 15 % s účinností od 1.1.2007 a na 10 % s účinností od 1.1.2009.

Výše uvedené rozšíření směrnice odráží rostoucí roli stálých provozoven v oblasti přeshraničních aktivit společností a jejich zdaňování. Je také zčásti výsledkem negativní harmonizace – rozsudku ESD ve věci Saint Gobain¹⁴, který říká, že se stálou provozovnou (non-rezidentem) musí být nakládáno stejně jako se společností, která je v členském státě rezidentem.

Dodatek směrnice tedy zabraňuje dvojímu zdanění dividend v následujících případech

1. všechny subjekty se nacházejí v odlišných členských státech
2. mateřská a dceřiná společnost se nachází ve stejném členském státě a stálá provozovna se nachází v jiném členském státě

V těchto případech se na stálé provozovny pohlíží tak, jako by se jednalo o rezidenty, takže výplata dividend je vyjmuta ze srážkové daně.

Směrnice neupravuje výplatu dividend v situaci, kdy stálá provozovna (do níž plynou dividendy od dceřiné společnosti) a dceřiná společnost se nacházejí v témže členském státu a mateřská společnost v jiném členském státu. V tomto případě nelze aplikovat směrnici,

¹² V České republice upravena v zákoně č. 627/2004 Sb., o evropské společnosti

¹³ V České republice upravena v zákoně č. 307/2006 Sb., o evropské družstevní společnosti

¹⁴ případ č. C-307/97

neboť se nejedná o přeshraniční výplatu dividend (stálá provozovna i dceřiná společnost se nacházejí ve stejném státě, proto tato situace podléhá národním daňovým zákonům).

Směrnice č. 90/434/EHS z 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozdělení, převodech majetku a výměnách podílů, známá pod názvem **Směrnice o fúzích**¹⁵ Upravuje v rámci Evropské unie odklad daňové povinnosti plynoucí z kapitálových výnosů při fúzi, při rozdělení společnosti, při převodu aktiv a výměně akcií přes hranice členských států. Cílem směrnice je zabránit zdanění zisku, který při fúzi může vzniknout z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou. Ačkoliv tedy směrnice zavádí jednotný systém zdanění fúzí, ponechává členským státům možnost tyto výhody společností odepřít v případě, že:

- hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik nebo vyhnutí se daňovým povinnostem;
- v důsledku fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií přestane některá společnost, ať už se této operace účastní nebo ne, splňovat podmínky požadované pro zastoupení zaměstnanců v orgánech společnosti. Například. § 200 odst. 1 našeho zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který stanovuje, že jednu třetinu dozorčí rady volí zaměstnanci společnosti, v případě, že společnost má více jak 50 zaměstnanců, podle pravidel platných před touto operací.

Směrnice o fúzích byla novelizována směrnicí č. 2005/19/EC, která byla přijata zejména v souvislosti se zavedením statutu evropské společnosti. Tato směrnice rozšiřuje dosavadní působnost směrnice o fúzích i na evropskou společnost¹⁶ Nařízením č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti a evropskou družstevní společnost¹⁷.. Směrnice zejména:

- umožňuje přemísťovat sídlo a reorganizovat evropské společnosti a evropské družstevní společnosti v rámci Evropské unie bez jakýchkoliv daňových překážek – za určitých podmínek je možné přesunout sídlo z jednoho členského státu do jiného, aniž by byly zdaněny nerealizované zisky z majetku, který zůstává v původním státě;
- zaručuje, že přeměna pobočky na dceřinou společnost již nebude mít žádné daňové důsledky;

¹⁵ The Merger Directive

¹⁶ Nařízení č. 2157/2001, o statutu evropské společnosti

¹⁷ Nařízení č. 1435/2003, o statutu evropské družstevní společnosti

- snižuje velikost podílu přijímající společnosti na základním kapitálu převádějí společnosti zaručujícího, že zisk přijímající společnosti vyplývající ze zrušení jejího podílu nepodléhá zdanění na minimálně 20 %, od 1.1.2007 na minimálně 15 % a od 1.1.2009 na minimálně 15%;

- zahrnuje nový typ transakce, tzv. částečné rozdělení – split-off – kdy existující společnost převede jednu nebo více svých poboček do již existující nebo nově založené sesterské společnosti.

Směrnice Rady č. 2003/49/ES o společném systému zdanění licenčních poplatků a úroků,¹⁸ podle které licenční poplatky a úroky hrazené přímo kapitálově spojené společnosti nesmí být zdaněny ve státu zdroje, a to z důvodů zamezení dvojímu zdanění v rámci koncernu. Srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi (podnikajícími v jednotlivých členských státech) patřícími do jedné skupiny (tzv. propojené osoby)¹⁹ mohou způsobit problémy v podobě zvýšení vyvolaných nákladů zdanění. Srážková daň je vybírána u zdroje z hrubé částky, což znamená, že není brán zřetel na jakékoliv odpočty, které by mohla uplatnit společnost, která podobný příjem obdrží. Mnohé ze smluv o zamezení dvojímu zdanění (uzavřené mezi jednotlivými státy) srážkové daně u zdroje eliminují, či významně redukují, nicméně proces nárokování těchto výjimek a redukcí je spojen se zdlouhavými formalitami a může společností způsobit finanční ztrátu. Jednotný systém zdaňování úrokových plateb a licenčních poplatků mezi společnostmi patřícími do jedné skupiny je zakotven ve směrnici č. 2003/49/ES. Tato směrnice odstranila srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami, pokud jsou tyto vypláceny přes hranice jednotlivých členských států. V této věci Česká republika zažádala Evropskou komisi o odložení povinnosti implementovat odstranění srážkové daně z licenčních poplatků až do roku 2010. Směrnice se vztahuje na společnosti, které jsou

1) poplatníci daně z příjmu korporací v EU

2) rezidenty v členských zemích EU

3) explicitně vyjmenovány v dodatku ke směrnici (dodatek ke směrnici byl v souvislosti s rozšířením EU o nové země doplněn směrnicí č. 2004/66/EEC o další typy společností).

¹⁸ Interest and Royalties Directive

¹⁹ Associated companies. Společnosti jsou považovány za propojené v případě, že jedna z nich se podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu druhé, ať již přímo, či nepřímo, třetí strana se podílí na řízení, kontrole nebo kapitálu obou společností, ať již přímo či nepřímo.

Směrnice Rady č. 2003/48/ES o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokových plateb²⁰

Zavádí především povinnost poskytování informací o přeshraničních úrokových platbách. Vzhledem k faktu, že kapitál je velmi mobilním faktorem, jež se může rychle přesouvat do zemí s výhodnějšími daňovými podmínkami, je třeba dosáhnout určitého stupně aproximace systémů zdaňování úspor. Proto z ekonomického pohledu považují za důležité zmínit skutečnost, že přesun úspor do zemí s nižšími daňovými sazbami vede ve státě, kde jsou investoři rezidenty, k daňové distorzi a k daňovým únikům. Pro hladké fungování jednotného trhu je tedy nezbytné zajistit, aby se rozhodování o umístění investic řídilo podle skutečných kvalit nabízených produktů, a ne na základě nižších daňových sazeb či možnosti daňových úniků. V roce 2003 tedy byla přijata výše uvedená směrnice, jejímž úkolem je umožnit zdanění úrokových příjmů plynoucích ze členských států osobám, které se snaží pomocí svého rezidentství snížit nebo zabránit zdanění. Povinnost implementace této směrnice do národních legislativ byla stanovena do 1. ledna 2004, s účinností od 1. července 2005. Směrnice se nevztahuje na příjmy právnických osob, týká se pouze příjmů osob fyzických. Na základě této směrnice jsou členské státy povinny poskytovat informace ostatním členským státům o úrocích, které byly vyplaceny individuálním střadatelům.²¹

Směrnice o zdanění úrokových příjmů pod pojem úrok zahrnuje úroky z dluhů a závazků jakéhokoliv druhu, včetně hotovostních depozit, vládních a korporátních dluhopisů a ostatních cenných papírů. Definice je dále rozšířena i na úrokový příjem získaný prostřednictvím instrumentů kolektivního investování. Směrnice se však nevztahuje na výplatu dividend.

V současnosti se Evropská komise snaží, aby i další země, které nejsou členy Evropských společenství, jako např. Švýcarsko, Monako, Lichtenštejnsko, Andorra nebo San Marino, přijaly podobná opatření, aby umožnily členským zemím Evropských společenství efektivně zdanit úrokové platby plynoucí ve prospěch rezidentů.

Od roku 1995 platí v Evropských společenstvích po období pěti let tzv. arbitrážní konvence (Arbitration Convention) – **směrnice č. 90/436/EEC**, která má zamezovat dvojímu zdanění, ke kterému by mohlo dojít v případě odlišné interpretace principu transferových cen v různých zemích. Až doposud byla v vždy v platnost konvence dále prolongována o

²⁰ Savings Directive

²¹ Směrnice stanovuje také přechodné období, v němž umožňuje Belgii, Rakousku a Lucembursku na místo poskytnutí informace aplikovat srážkovou daň (a to 15 % v letech 2005 – 2007, 20 % v letech 2008 – 2010 a 35 % od roku 2011 dále)

dalších pět let. V současnosti platí až do roku 2010 a její platnost byla rozšířena i na deset nových členských zemí.

Vzhledem ke skutečnosti, že problematika transferových cen (zejména odlišná interpretace transfer pricing v jednotlivých členských státech) je skutečně v praxi velmi složitá a může společnostem způsobovat dodatečné náklady, bylo v roce 2002 založeno tzv. Společné evropské forum pro transfer pricing²². Členové fora jsou experti z jednotlivých členských států, jejichž úkolem má být zjednodušení aplikace arbitrážní konvence a hledání nelegislativních řešení praktických problémů spojených s transferovými cenami.

Uvedené směrnice byly do právního řádu České republiky zapracovány novelami zákona o daních z příjmu. Mimo závazných předpisů Evropských společenství vydávají příslušné orgány též dokumenty doporučující povahy. Dne 3. června 2003 přijala Evropská rada tzv. daňový balíček²³, jehož úkolem je omezovat i ustanovení, která mohou být příčinou škodlivé daňové soutěže. Obsahově se skládá balíček ze tří hlavních částí:

1. tzv. smluvená pravidla pro zdaňování korporací²⁴
2. opatření k dosažení vyššího stupně aproximace systémů zdaňování příjmů z úspor
3. dohoda o odstranění srážkové daně z úrokových plateb a licenčních poplatků.

Ačkoliv smluvená pravidla pro zdaňování korporací jsou právně nezávazná, přesto mají politickou sílu, neboť jejich přijetím se členské státy zavazují nejen odstranit existující daňová ustanovení, jež zapříčiňují škodlivou daňovou soutěž, ale také upustit od budoucího zavádění ustanovení podobného charakteru. Pravidla jsou zaměřena především na taková ustanovení, která přespříliš ovlivňují umístění sídel společností. Jedná se především o případy, kdy jsou non-rezidentům poskytovány výhodnější daňové podmínky (ve srovnání s rezidenty). Lze tedy říci, že kodex v podstatě stanovuje kritéria, na jejichž základě se identifikují tzv. škodlivá daňová opatření. Jako konečný termín pro odstranění těchto ustanovení stanovila Evropská komise 1. leden 2003 s tím, že společně, jímž plynou výhody z těchto škodlivých daňových ustanovení, budou tyto výhody zachovány až do konce roku 2005. Součástí smluvených pravidel pro zdaňování korporací je i **sdělení Evropské komise č. 98/C 384/03 o aplikaci pravidel veřejné podpory v oblasti korporativního zdaňování**. Toto sdělení identifikuje povolená pravidla a formy poskytování veřejné podpory v oblasti zdaňování korporací (zaměřující se na nerovný

²² EU Point Transfer Pricing Forum

²³ Tax Package

²⁴ Code of Conduct for Business Taxation

přístup k daňovým pobídkám). V České republice tzv. investiční pobídky upravuje zákon č. 72/2000 Sb., o investičních pobídkách. Tento zákon byl již několikrát kritizován ze strany orgánů Evropské unie, ale i ze strany domácího podnikatelského prostředí, a to z důvodu podezření porušování hospodářské soutěže.

Další oblastí, na kterou v budoucnu Evropská komise hodlá zaměřit svoji pozornost, jsou přeshraniční převody ztrát mezi jednotlivými společnostmi, které vlastní stejná mateřská společnost.

Podle mého názoru odlišná úroveň zdanění příjmů právnických osob v jednotlivých členských státech není jediným hlediskem ovlivňujícím rozhodování jednotlivců o místě sídla podniku a místě realizace investičních záměrů, avšak jsou to hlediska významná a zákonodárné orgány by neměly zůstat k jevům z toho plynoucích nevšimavé, protože mají vliv na výši příjmů státního rozpočtu a též na zaměstnanost.

V oblasti zdanění příjmů fyzických osob musí členské státy dbát toho, aby bylo ve všech směrech **zamezeno jakékoliv diskriminaci** a jakémukoli zvýhodňování, například občan Evropské unie – důchodce nesmí být při pobírání svých dávek v jiném členském státě daňově znevýhodněn, obdobný princip se uplatňuje například v oblasti úspor.

Role judikatury ESD v procesu harmonizace přímých daní

Jak jsem již dříve uvedla, v harmonizačním procesu v oblasti přímého zdaňování v posledních letech kromě směrnic a nařízení začaly hrát významnou úlohu rozsudky Evropského soudního dvora. Judikatura ESD je považována za formu **negativní harmonizace**, kdy jsou jednotlivé členské státy nuceny činit opatření v národních daňových systémech nikoliv na základě směrnic či nařízení, nýbrž na základě judikatury. Negativní harmonizace nemůže sloužit jako prostředek k dosažení harmonizace, neboť nestanovuje shodné postupy pro její dosažení. Nicméně se ukazuje, že by mohla být účinným alternativním nástrojem k dosažení efektivně fungujícího jednotného trhu, neboť nutí členské státy z národních daňových systémů odstraňovat ustanovení, která jsou v rozporu se základními principy zakotvenými ve Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957.

Judikatura ESD umožňuje negativní harmonizaci především ve zdaňování osobních příjmů a korporativním zdaňování. Jedná se zejména o oblasti, ve kterých se nepodařilo prosadit jednotnou úpravu, či doposud nebylo ani o jednotné úpravě jednáno, nebo o oblasti, ve

kterých členské státy implementovaly směrnice či nařízení chybně. V podstatě lze říci, že v případě zdaňování osobních příjmů představuje negativní harmonizace formou judikatury ESD v současné době jedinou formu harmonizace. Nejčastějšími oblastmi přímého zdanění, které jsou v rámci případů projednávaných před ESD řešeny, jsou především:

- zdaňování „přeshraničních“ pracovníků (zejména diskriminace nerezidentů oproti rezidentům) – pro ilustraci uvádím např. případ Schumacker. č. C-279/93,
- zdaňování dividend,
- aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění a dále
- aplikace směrnice o dceřiných a mateřských společnostech

Vzhledem ke stále vyššímu vlivu těchto rozsudků na proces přibližování daňových soustav a zejména odstraňování diskriminačních opatření uvádím dva případy, ve kterých ESD shledal, že jsou porušeny základní principy vyplývající ze Smlouvy o Evropských společenstvích a nařídil členským státům zjednat nápravu. Týkají se oblasti zdaňování osobních příjmů i oblasti zdaňování korporací.

Případ Schumacker

Tento případ se týká zdaňování fyzických osob. Na základě rozsudku ESD došlo k porušení volného pohybu osob, služeb a kapitálu, tedy článku 39 Smlouvy o Evropských společenstvích. Roland Schumacker žil v Belgii, ale zaměstnán byl v SRN – příjmy ze zaměstnání v Německu byly jedinými, které měl. V Německu byl považován za nerezidenta s omezenou daňovou povinností a nebylo mu umožněno rozdělit příjem i na manželku (provést tzv. splitting) a provést roční vyúčtování daně, čímž by jeho daňová povinnost výrazně klesla. Došlo zde tedy k diskriminaci nerezidenta ve srovnání s rezidentem. Skutečné daňové zatížení nerezidenta bylo vyšší ve srovnání s rezidentem. Rozsudek ESD uvádí, že výše uvedený postup je v rozporu se svobodou volného pohybu pracovních sil a že pokud poplatník obdrží ve státě, kde je nerezidentem, většinu svých příjmů, musí s ním být daňově zacházeno, jako by se jednalo o rezidenta.

Případ Saint – Gobain²⁵

Tento případ se týká korporativního zdaňování a dotýká se svobody usazování v rámci EU vyplývající z článku 43 a 48 Smlouvy o Evropských společenstvích. Švýcarský ISOVER – dceřiná společnost, vyplácel pobočce v SRN dividendy, které byly v SRN předmětem daně.

²⁵ případ č. C-307/97

SRN v té době (před platností dodatku č. 2003/123/EC ke směrnici o dceřiných a mateřských společnostech) umožňovala vyjmout ze zdanění pouze dividendy, které jsou vypláceny společností, která je v SRN rezidentem (dceřiná společnost), nikoliv nerezidentům – stálým provozovnám. Tato skutečnost byla jednak v rozporu s článkem 43 Smlouvy o Evropských společenstvích²⁶ a jednak stála provozovna podléhala vyššímu daňovému zatížení než rezidentní společnosti. Rozsudek ESD uváděl, že se jedná o diskriminaci, a nařídil, že SRN nesmí diskriminovat společnosti, které nejsou rezidentní, tedy že se stálou provozovnou musí být daňově nakládáno stejně, jako se společnostmi, které jsou v SRN rezidenty. Tento případ je ukázkou negativní harmonizace, neboť na základě tohoto rozsudku rozšířil dodatek č. 2003/123/EC ke směrnici o dceřiných a mateřských společnostech působnost této směrnice i na případy, kdy dceřiné společnosti vyplácí dividendy stálé provozovně.

Vývoj daňové legislativy České republiky z pohledu Evropské unie

Co se týká vývoje daňové soustavy, resp. legislativy týkající se přímých daní České republiky z pohledu EU, (hlavně tedy Evropské komise, pro níž se v souvislosti s kandidátským Článkem České republiky o členství od roku 1997 vypracovávaly příslušné podklady pro celkovou zprávu o připravenosti na vstup do EU), vypadal v hrubých rysech následovně:

- v červenci 1997 se Evropská komise zaměřovala zejména na oblast přímých daní z hlediska možných problémů, které by mohla neslučitelná právní úprava způsobit České republice. (Až na druhém místě daním nepřímým a postupu harmonizace příslušných norem.),
- na konci roku 1998 Evropská komise konstatovala nedostatečný postup v harmonizaci národního práva s právem EU,
- v listopadu 2000 Evropská komise potvrdila odstranění nedostatků kritizovaných v předchozí zprávě, ale dále konstatovala nepřilíživý postup ve sbližování právního řádu České republiky, a to především co se týká přímých daní, kde došlo ke snížení nejvyšší sazby u daně z příjmů právnických osob z 32 na 31 % a dále byla v souladu s právem Evropské unie zavedena sazba 15 % u zdanění dividend,

²⁶ Tento článek stanoví, že jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu na území druhého členského státu.

- v říjnu 2002 zpráva obsahovala tvrzení, že nelze konstatovat žádný výrazný pokrok ani v oblasti přímých ani nepřímých daní, ale v oblasti daňové správy a spolupráce příslušných subjektů,

Základní změny v oblasti přímých daní (jako závazek vyplývající ze zájmu České republiky o začlenění do Evropské unie) je možné shrnout takto: V roce 2004 pokračovala další fáze reformy veřejných financí zahájené v roce 2003. Vláda věnovala pozornost při její přípravě a časování jednotlivých kroků dopadům na podnikání a zaměstnanost tak, aby podpořila podnikání a přispěla k udržení silného přílivu zahraničních investic a technologických inovací. Postupně byl naplňován program poklesu sazby daně z příjmů právnických osob. V roce 2004 na 28 %, v roce 2005 na 26 % a od roku 2006 na 24 %. Byl dále připraven návrh dalšího snížení efektivní daňové sazby prostřednictvím zkrácení doby odpisování movitého majetku od 1. ledna 2005. Tento krok je částečně fiskálně kompenzován – např. možností odepisování ztráty, která byla omezena ze 7 na 5 let.

Z podnětu Rady pro rozvoj podnikatelského prostředí²⁷ byl zahájen proces přípravy zjednodušení zákona o daních z příjmů, což by mělo tuto oblast výrazně zpřehlednit a zjednodušit tak, aby se snížila administrativní zátěž spojená s touto daní. V oblasti spotřebních daní dopadlo na podnikatele v roce 2004 sladění podmínek v České republice a v EU týkající se zejména zvýšení sazby spotřebních daní na úroveň minimální sazby povinné pro členské státy u minerálních olejů. Pokud však podnikatel používá nákladní automobily, které splňují emisní normy EURO 2, EURO 3 a vyšší úrovně, snížila se mu silniční daň. Tento krok byl cílen nejen na podporu ochrany životního prostředí, ale částečně kompenzuje i zvýšení spotřební daně u minerálních olejů a v delším horizontu bude motivovat firmy k obměně zastaralého vozového parku.

Sazba daně z převodu nemovitostí byla od roku 2004 snížena z 5 % na 3 %, což mělo vést ke zvýšení mobility na trhu s bydlením a následně i na pracovním trhu.

²⁷ Poradní orgán vlády České republiky

Základní pojmy z daňové techniky

Jak jsem již uvedla, daň musí být v demokratické společnosti uložena zákonem. Nejen samotná výše daně, ale i povinnosti a práva daňového poplatníka a povinnosti úřadu, který daně spravuje, musí mít zákonný podklad. Daňové zákonodárství můžeme rozdělit na oblast hmotněprávní úpravy a na oblast procesněprávní úpravy. O hmotněprávní úpravě se zmiňuji ve všech následujících částech mé práce. Oblast procesněprávní (pravidla při daňovém řízení) upravuje především zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Hmotná právní úprava daní

V České republice je oblast hmotné právní úpravy, tj. kdo, z čeho, kolik a jak má platit daně, ošetřena několika daňovými zákony. Mimo to se k této úpravě vztahují další zákony a právní dokumenty například zákon o účetnictví, smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s různými státy světa, právní předpisy Evropských společenství, vyhlášky ministerstev atd.

Kdo je subjektem daně

V zákoně musí být především uvedeno, kdo je subjektem daně. Subjekt daně je fyzická nebo právnická osoba, na niž se daň vztahuje. Subjekty nazýváme podle zákona buď daňovými poplatníky nebo plátcí daně. Daňový poplatník je pojem, který se používá u přímých daní; je to subjekt daní z příjmů nebo daní majetkových. Plátce daně je název subjektu používaný u daní nepřímých.²⁸ Pojem plátce se také užívá v situacích, kdy je prováděna srážka daně u zdroje. Poplatníkovi je uložena daň z příjmů a plátce je povinen tuto daň z příjmu poplatníka srazit a odvést ji na svou odpovědnost finančnímu úřadu. Jedná se většinou o zaměstnavatele, který sráží daň ze mzdy zaměstnance, nebo o banku, která sráží daň z úroků svých klientů. Plátce je u daně z příjmů současně poplatníkem – a to poplatníkem své vlastní daně.

²⁸ Zde se předpokládá, že plátce neplatí daň ze svého předmětu daně, ale že ji zahrne do cen zboží a služeb, proto jakoby není poplatníkem.

Z čeho se daň platí

K určení daně je třeba zjistit základ daně. K tomu je nezbytné znát, co je předmětem daně. Předmětem daně mohou být příjmy, obrat (příp. u nepřímých daní alkohol nebo tabák). To však k výpočtu daně nestačí. Předmět daně je proto nutné vyjádřit jako nějaké číslo, udávající v příslušných měrných jednotkách nebo v peněžních jednotkách, jak je předmět daně veliký. Tím se dostávám k základu daně. Základ daně je předmět zdanění vymezený věcně a časově. Je vyjádřen ve fyzických jednotkách nebo v peněžních jednotkách. Jestliže řekneme, že předmětem daně jsou veškeré příjmy poplatníka, eventuálně i dodáme, co předmětem daně není, nelze z toho ještě určovat výši daně. Jestliže však řekneme, že základ daně z příjmů za rok 2007 je 560 000 Kč, je to již číslo, se kterým se dá pracovat. Proto je nutné předmět daně přesně vymežit věcně a určit, za jaké období se příjmy mají počítat. (Všichni daňoví poplatníci a plátcí vědí, jak složitá může být někdy cesta od předmětu k základu daně.) Obvykle není celý objekt daně skutečně zdaněn, neboť některé položky nejsou předmětem daně (například u daně z příjmů předmětem daně nejsou dědictví a dary). To, co není předmětem daně, může však být předmětem daně jiné (například daně dědické nebo darovací). Část předmětu může být dále osvobozena. Potom ale tato část již nemůže podléhat jiné dani (Je totiž stále předmětem daně z příjmů, ale je osvobozena.) Někdy je možné zákonně základ daně ještě upravit, a to tak, že se odečtou tzv. odčitatelné položky. Nejznámější je odčitatelná položka u daně z příjmů, tzv. základní, která například v roce 2006 činila 38.040,- Kč na poplatníka.

Kolik se platí – sazba daně

Pokud známe věcně a časově vymezený základ daně, můžeme zjistit, kolik se platí, a to pomocí sazby daně. Sazba daně je algoritmus, který umožňuje ze základu daně určit velikost daně. Daňová technika a zákony mohou použít různé typy daní. Daňová politika se může rozhodnout pro sazbu jednotnou nebo diferencovanou. Jednotná sazba daně se použije na všechny základy daně bez rozdílu. Příkladem je sazba daně z převodu nemovitostí 3 %²⁹ Diferencovaná sazba je různá buď pro různé druhy základů daně či pro různé subjekty daně (takové sazby ale odporují zásadě rovnosti poplatníků a vyskytují se ojediněle).

Podle jednotek, v nichž je vyjádřen základ daně, bude sazba buď pevná, nebo relativní (ad valorem). Je-li základ ve fyzických jednotkách, je sazba vyjádřena jako Kč/jednotku

²⁹ podle § 15 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

(například 1 Kč/m² zastavěné plochy u daně ze staveb). Je-li základ vyjádřen jako hodnota v Kč, je sazba relativní, jako % z této hodnoty například procento ze základu daně z příjmů právnických osob. Sazba relativní může dále být proporcionální nebo progresivní (zřídka i degresivní). Proporcionální je sazba u DPH, kde je to stále 19 % resp. 5 % bez ohledu na množství dodaného zboží či služby danou firmou.

U daní z příjmů, které jsou osobní, a mohou zohlednit platební schopnost poplatníků, se používá progresivní sazba - s růstem základu daně roste výše sazby. Sazba se konstruuje jako tzv. klouzavě progresivní - po překročení daňového pásma se vyšší sazbou zdaňuje jenom ta část základu, která překročí limit pásma, čili která „sklouzne“ do vyššího pásma. Příkladem progresivní daňové sazby je sazba daně z příjmů fyzických osob. Vypočtená daň se může ještě snižovat o slevu na dani. Slevou na dani je například odečet pevné částky v Kč na dítě, které poplatník vyživuje.

Tabulka 2: Klouzavá progresivní sazba daně z příjmů fyzických osob

Základ daně		Daň	
od Kč	do Kč	pevná částka + %	ze základu přesahujícího
0	121.200	12 %	
121.200	218.400	14.544 Kč + 19 %	121.200
218.400	331.200	33.012 Kč + 25 %	218.400
331.200	a více	61.212 Kč + 32 %	331.200

Pramen: § 16 Zákona 586/92 Sb., o daních z příjmů platný pro rok 2007

Jak se platí daň

Obvyklý způsob placení daně je zákonem určená povinnost daňového subjektu daň si vypočítat v daňovém přiznání. K účinnému výběru daní byly také zavedeny způsoby, které daňovou platbu rozdělují do menších částek nebo které zaručí platbu daně hned při vzniku příjmů poplatníka. Tyto způsoby nejen poskytnou veřejným rozpočtům pravidelnější přísun peněz od poplatníků, ale také sníží jejich snahy po daňových únicích. Celkové placení daní je tak totiž pro poplatníky přijatelnější a snazší. Těmito zvláštními technikami placení daně jsou:

- zálohy
- splátky
- srážky daně u zdroje

Zálohy a splátky znamenají rozdělení platby daně do více menších částek. Zálohy jsou placeny během zdaňovacího období na daň, jejíž výše nemůže být předem známa. Například u daně z příjmů bude roční výše a celková sazba záviset na celkových ročních příjmech poplatníka a na tom, jaké bude uplatňovat odpočty. Takže součet měsíčních daní ze mzdy nemusí odpovídat celkové roční dani. Podobně ani u podnikatelů nebo u právnických osob není během roku známo, jaká bude jejich celková daň, proto se mohou v tomto období platit jen zálohy, které se vyúčtují po skončení zdaňovacího období.

Naproti tomu splátka daně je určitý díl celkové daně, jejíž výše je již známa. To je případ daní z nemovitostí nebo silniční daně, které se stanovují podle stavu majetku k 1. lednu a během roku se tyto daně splácejí. Vyúčtování na konci roku pak nemá smysl.

Srážka daně u zdroje příjmu je zvláštní způsob, kdy subjekt, který vyplácí poplatníkovi příjem – plátce daně, současně z něj sraz příslušné procento daně. Odpovědnost za srážku má plátce a ten také daň odevzdá svému finančnímu úřadu. Příjem, jenž podlehl srážkové dani, se již do přiznání nezapočítává, ačkoliv u nás existují určité výjimky, kdy se zpětně započítá a sražená daň se považuje za zálohu na celkovou daňovou povinnost. Srážka se provádí i u záloh na daň z příjmů ze zaměstnání. Tento systém se nazývá PAYE (pay as you earn, čili plat', když vyděláváš). Jde tu o kombinaci zálohy a srážky. Systém PAYE se daňové správě osvědčil a umožňuje vybírat stále vyšší daně od zaměstnanců, zatímco podnikatelské subjekty daním stále důmyslněji unikají. Tato nespravedlnost je předmětem zkoumání daňových odborníků a také Evropská unie ve své daňové politice hledá cesty, jak zamezit stále většímu dopadům daní na práci.

Procesně právní úprava daní

Zákon ČNR č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, v platném znění představuje neoddelitelnou součást celého daňového systému. Legalizuje orgány odpovědné za výběr daní a stanovuje podmínky, za kterých mohou tyto orgány daně a poplatky spravovat. Správa daní představuje právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat, nebo kontrolovat podle ZSDP jejich splnění ve stanovené výši a době. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má ve vztahu k pracovníku správce daně v ZSDP stanovené povinnosti a práva.³⁰

³⁰ Legislativním rámcem pro správu a inkaso daní u dováženého zboží je celní zákon a s ním související právní předpisy. Celní orgány se tak staly vedle územních finančních úřadů správci daně, pokud se jedná o daň silniční, daně vybírané při dovozu (tzn. spotřební daň a daň z přidané hodnoty) a o cla.

Podle zákona se daňové řízení, což je proces, který vede k vybrání daně, řídí několika zásadami, za jejichž porušení jsou stanoveny sankce. Zásady daňového řízení jsou mj.:

- mlčenlivost (za její porušení hrozí pokuta až 500.000,- Kč)
- správce daně musí vždy vycházet ze skutečného stavu věci a ne z formální stránky,
- rovnost daňových subjektů před správcem daně
- spolupráce subjektu se správcem daně, a další.

V procesu daňového řízení následují po sobě čtyři části tohoto řízení, a někdy se vzájemně prolínají. Jsou to tyto části daňového řízení:

1. řízení přípravné,
2. řízení vyměřovací,
3. placení daní,
4. řízení vymáhací

V přípravném řízení jsou subjekty zaregistrovány k jednotlivým daním u svých správců daně a jsou zaevidovány další skutečnosti. Subjekty obdrží DIČ. Nesplnění registrační povinnosti je sankcionováno.

Ve vyměřovacím řízení je stanovena velikost daně; daň vyměřuje správce daně platebním výměrem. Učiní to na základě daňového přiznání poplatníka nebo jiných podkladů. I v případě daňových přiznání jsou přesně stanoveny lhůty k jejich podání. Pro placení daně musí být v zákoně stanoveny lhůta splatnosti daně, místo splatnosti a sankce. Zde zákon zná zvláštní pojem: daňový dlužník. Daňový dlužník není jen osoba, která se vyhýbá daním a je v prodlení s placením, ale každá osoba, která je povinna platit nebo odvádět daň. Je to tedy každý poplatník a plátce.

Vymáhací řízení nastupuje v případě, že daňový dlužník nechce platit a vyhýbá se dani. Ve vymáhacím řízení se mj. uplatňují instituty jako zástavní právo a exekuce.

Daň z příjmů právnických osob

Charakteristika daně z příjmů právnických osob obecně

Pokud mluvíme o dani ze zisku společností, často se při této příležitosti setkáme také s pojmem „důchodová daň korporací“ (Corporation income tax) nebo „daň ze zisku korporací“. V České republice se zase vyskytuje název „daň z příjmů právnických osob“. O této kategorii daní se hodně diskutuje. Existují dokonce názory, že ekonomicky nemá opodstatnění, protože všechny zisky korporací se nakonec stanou osobními důchody fyzických osob a podlehnou osobní důchodové dani. Dnes však tato daň existuje ve všech vyspělých zemích. Její výnosy jsou ale v mnoha z nich poměrně nízké, neboť větší prostor je dán osobní důchodové dani.

Považuji na tomto místě uvést nejdůležitější body kritiky této daně:

- **Společnosti nemají zvláštní zdaňovací kapacitu** – stačilo by zdanit osobní důchody.
- **Společnosti přesouvají daň na jiné subjekty.** Takže například daň, která je původně uložena na velké zisky velkých společností a o níž si lidé myslí, že zkracuje důchody bohatých, dopadne nakonec na spotřebitele.
- **Je obtížné definovat „zdanitelný zisk“.**
- **Vzniká problém dvojího zdanění.** Dvojí zdanění dividend bych přiblížila porovnáním dvou podnikajících subjektů: jeden podniká jako fyzická osoba a druhý prostřednictvím obchodní společnosti. V prvním případě je zisk zdaněn osobní důchodovou daní, příslušnou sazbou podle tabulky daňových sazeb. Ve druhém případě je zisk zdaněn dvakrát. Poprvé podle dani ze zisku korporací v příslušné sazbě, která bývá jednotná a podruhé je dividenda zdaněna u akcionáře (za předpokladu, že dividenda je zahrnuta do daňového přiznání). Daňové systémy se snaží toto dvojí zdanění odstranit různými úlevami, poskytovanými na úrovni společnosti a na úrovni společníka (akcionáře).

Nehledě na to, co jsem uvedla výše, má daň ze zisku korporací i dobré vlastnosti plní některé užitečné funkce. Například:

- **Společnosti platí za využívání veřejných služeb.** Společnosti využívají některých veřejných služeb a infrastruktury v místě a zemi, kde mají sídlo a kde podnikají. Daň z jejich zisků se proto dá považovat za platbu za tyto služby.
- **Daň kompenzuje omezenost ručení právnických osob za závazky.** Podnikající fyzická osoba ručí za své závazky, vyplývající z podnikání, celým svým majetkem, zatímco obchodní společnost ručí jen do výše upsaného jmění. Z tohoto důvodu se někdy daň ze

zisku korporací považuje za kompenzaci této výhody u těch, kdo podnikají prostřednictvím založení společnosti.

- Jsou zdaňovány zisky, které by na personální úrovni unikly zdanění.

- Daň lze využít **hospodářské politiky**. Snad v žádné zemi se nenajde daň ze zisku korporací, která by neobsahovala zvláštní řešení s cílem podpořit určité investice. Podporují se domácí aktivity, jako výzkum a vývoj, ekologické aktivity, často jsou zvýhodněny některé regiony nebo odvětví a také nové nebo malé podniky.

Stejně jako u osobní důchodové daně rozhoduje o celkové vybrané dani daňový základ a sazba daně. Daňový základ se u daně ze zisku korporací odvozuje z účetního zisku. V některých zemích se tento zisk ještě dosti významně upravuje, takže účetní a daňový zisk mohou být naprosto rozdílnými částkami. Z tohoto důvodu je mezinárodní komparace daňových základů velmi obtížná až nemožná a že je proto velice nesnadné vyjadřovat se o velikosti daňového zatížení v různých zemích. Podnikatelé a politici se tedy často omezují na porovnání daňových sazeb, které je průhlednější. Největší rozdíly v daňových základech mohou vzniknout z následujících příčin:

- různé daňově uznatelné náklady
- různé předpisy pro daňové odpisy
- různé daňové úlevy včetně započtení obchodních ztrát

Co se týká sazby daně, u daně z korporací není nutná progresivita. Nejedná se totiž o lidi, kteří mají potřebu spravedlnosti. Navíc jedna sazba snižuje možnosti daňových úniků. Přesto se poskytují v některých zemích malým nebo středním podnikům menší sazby. Při stanovení sazby daně ze zisku korporací a sazeb osobní důchodové daně dochází obvykle k určité koordinaci. Často je sazba daně u korporací sjednocována s nejvyšší sazbou u osobních důchodů nebo se k ní blíží. Důvodem je snaha, aby se lidé nerozhodovali o osobním investování nebo o investování prostřednictvím společností na základě daňové sazby. Společnostem jsou ukládány i další daně, mezi něž patří příspěvky na sociální zabezpečení zaměstnanců. Následující tabulka ukazuje, jak se malé otevřené ekonomiky, resp. postkomunistické země snaží získat a udržet kapitál korporací pomocí konkurence nízkou sazbou daně.

Tabulka 3 Sazby daní ze zisků společností v zemích OECD (v %)

Země	Sazba daně
Irsko	12,5
Maďarsko	16
Polsko	19
Slovensko	19
Německo	25
Česká republika	24
Lucembursko	30
Velká Británie	30
USA	35
Francie	35,4
Průměr OECD	28

Daň ze zisků společností je mnohem menší daní než daň z osobních důchodů. Porovnáme-li její průměrné výnosy v zemích OECD, zjistíme, že dosahují pouze 9,3 % daňových příjmů na všech úrovních vlády, zatímco průměrný podíl daní osobních je 26 %. Osobní daně mají tedy výnosy v průměru téměř třikrát vyšší než daně společností.

Právní úprava daně z příjmů právnických osob v ČR

Dani z příjmů právnických osob je věnovaná druhá část zákona (§ 17 - § 21 ZDP). Zákon v § 17 odst. 1 ZDP stanoví, že poplatníkem (jako jedním z daňových subjektů je osoba (v tomto případě právnická), jejíž příjmy nebo úkony jsou přímo podrobeny dani z příjmů právnických osob. Ustanovení obsahuje negativní vymezení poplatníků daně z příjmů právnických osob – poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou osoby, které nejsou osobami fyzickými.³¹

Právnické osoby vymezuje především občanský zákoník³² (práva a povinnosti právnické osoby jsou upraveny i v jiných předpisech, např. obchodní zákoník, zákon o účetnictví, atd.) Jde o osoby, jež mají způsobilost mít práva a povinnosti.

Jsou jimi:

³¹ takovými osobami nejsou ani organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu – zákon č. 219/2006 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích

³² ObčZ, § 18 a násl.

1. sdružení fyzických nebo právnických osob
2. účelová sdružení majetku
3. jednotky územní samosprávy,
4. stát, pokud je účastníkem občanskoprávních vztahů, a popřípadě i
5. jiné subjekty, o kterých to stanoví zákon.

Ke zřízení právnické osoby je potřebná písemná smlouva nebo zakládací listina, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Právnické osoby vznikají dnem, ke kterému jsou zapsány do obchodního nebo jiného zákonem určeného rejstříku (pokud zvláštní zákon nestanoví jinak). Způsobilost právnické osoby nabývat práva a povinnosti může být omezena jen zákonem. Právnické osoby, které se zapisují do obchodního nebo jiného zákonem určeného rejstříku, mohou nabývat práva a povinnosti ode dne účinnosti zápisu do tohoto rejstříku. Právnické osoby mají svůj název, který musí být určen při jejich zřízení. Při vzniku právnické osoby musí být určeno také její sídlo. Sídlo musí být určeno adresou, kde právnická osoba sídlí skutečně, tedy místem, kde je umístěna její správa a kde se veřejnost může s právnickou osobou stýkat (občanský zákoník již neváže definici sídla právnické osoby na adresu zapsanou v obchodním rejstříku a zdůrazňuje význam skutečného sídla v ČR). Právní úkony právnické osoby ve všech věcech činí ti kteří jsou oprávněni smlouvou o zřízení právnické osoby, zakládací listinou nebo zákonem (statutární orgány). Právnickou osobou jsou také zájmová sdružení právnických osob (k ochraně svých zájmů nebo k dosažení jiného účelu). Právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo jiném zákonem určeném rejstříku zaniká dnem výmazu z tohoto rejstříku, pokud zvláštní zákony nestanoví jinak.

Poplatníky jsou veškeré právnické osoby. Vyplývá to ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, kde pojem „poplatník“ je charakterizován jako jeden z daňových subjektů, tedy osoby, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani (§ 6 tohoto zákona) – daňový subjekt je subjektem veřejnoprávního vztahu.³³

Daň z příjmů právnických osob je koncipována jako univerzální daň, proto zákon vymezuje poplatníky obecně, nikoli výčtem jako v právních úpravách platných před zavedením nové daňové soustavy, tj. před rokem 1993.

³³ (podle judikátu Krajského soudu v Ostravě zn. 22 Ca 74/20 smlouva o prodeji podniku – přechod závazků: V případě daňové povinnosti je plátcem daně ve vztahu vůči orgánu veřejné moci, který rozhoduje o jeho právech a povinnostech. Plátcem daně jako subjekt veřejnoprávního vztahu není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu. S touto veřejnoprávní povinností nemůže daňový subjekt smluvně nakládat s tím účinkem, že by se jí vůči správci daně zbavil převedením na jiného, neboť tomu výslovně brání § 45 SpDP)

Určitou výjimku představuje § 17 odst. 2, kde se od daně z příjmů generálně osvobozuje ústřední banka ČR, kterou je Česká národní banka. Jde o personální osvobození (v tomto ustanovení není zařazeno funkčně, mělo by být vyjádřeno v § 19 ZDP, jež se osvobození od daně z příjmů právnických osob týká obecně).

Předmět daně u právnických osob je v ZDP řešen v § 18, a to velmi široce (znak univerzality daně z příjmů právnických osob. Předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.

U veřejné obchodní společnosti (v. o. s.)³⁴ jsou předmětem daně pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně – v.o.s. neúčtuje o dani z příjmů ani nepodává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob. U poplatníka, který je společníkem v. o. s., je předmětem daně také část základu daně v. o. s. stanoveného podle ustanovení § 23 až 33 ZDP, přitom tato část základu daně (resp. část daňové ztráty) se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělován zisk podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

Komanditní společnost (k. s.)³⁵ je poplatníkem daně z příjmů právnických osob. V případě poplatníka, který je komplementářem k. s., je předmětem daně také část základu daně k. s., připadající komplementářům, přičemž tato část základu daně se stanoví ve stejném poměru, v jakém je rozdělována část zisku připadající na komplementáře podle společenské smlouvy, jinak rovným dílem.

U společníka společnosti s ručením omezeným mohou být různé příjmy zdaňovány podle ustanovení § 6 až 10 ZDP. Příkladem takto zdaňovaných příjmů mohou být:

- příjmy z pronájmu podle § 9 ZDP (s. r. o. si od společníka pronajme strojní zařízení nebo nemovitost)
- příjmy z kapitálového majetku podle § 8 odst. 1 písm. a) ZDP (podíl na zisku vytvořeného společností - tento příjem podléhá srážkové dani)
- příjem z výkonu práce pro společnost podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP (pracovněprávní vztah)
- další příjmy podle § 10 odst. 1 písm. c), f), g) ZDP (například podíly na likvidačním zůstatku, příjmy z převodu účasti na společnosti s r. o.).

³⁴ právní úprava v. o. s. je obsažena v § 76 až 92e ObchZ

³⁵ právní úprava k. s. je obsažena v § 93 až 104e ObchZ

U Fondu národního majetku České republiky jsou předmětem daně pouze příjmy, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně; u Pozemkového fondu ČR pouze příjmy uvedené v zákoně ČNR č. 569/1991 Sb., o Pozemkovém fondu, ve znění pozdějších předpisů.

Předmětem daně z příjmů právnických osob nejsou příjmy:

- získané zděděním (dědictví upravuje § 460 až § 487 ObčZ),
- darováním podle § 628 až § 630 ObčZ nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích,
- získané nabytím akcií podle zákona o podmínkách převodu majetku státu na jiné osoby,
- získané s vydáním pohledávky (do výše náhrad podle zvláštních zákonů – restituce a rehabilitace, a do výše nároků na vydání základního podílu podle zákona č. 42/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a příjmy dalšího podílu v nepeněžní formě u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby,
- z vlastní činnosti Správy úložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou a nově (podle novely zákona č. 438/2003 Sb.) též
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je Česká republika povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se Česká republika zavázala uhradit.

U právnických osob, které nebyly založeny za účelem podnikání (nejde však o obchodní společnosti a družstva, i když nebyly založeny za účelem podnikání), se předmět daně posuzuje odlišně. Jedná se především o:

- občanská sdružení včetně odborových organizací,
- politické strany a politická hnutí,
- zájmová sdružení právnických osob s právní subjektivitou (podle § 18 občanského zákoníku), pokud nejsou zřízena za účelem výdělečné činnosti,
- nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti
- registrované církve a náboženské společnosti,
- státní fondy, příspěvkové organizace,
- obce, vyšší územní samosprávné celky,
- veřejné vysoké školy, atd.

Při rozdělení příjmů na příjmy, které jsou a nejsou u neziskových organizací předmětem daně, musí poplatník dodržovat zákonem daná pravidla vedení účetnictví, především vést

odděleně příjmy, které jsou předmětem daně od příjmů, které předmětem daně nejsou (příp. předmětem daně jsou, ale jsou od daně osvobozeny).

U této skupiny poplatníky (tj. u právnických osob, které nebyly založeny za účelem podnikání), jsou předmětem daně vždy příjmy:

- z reklam
- z členských příspěvků
- z nájemného (kromě příjmů ze státního majetku, které jsou příjmem státního rozpočtu)

Předmětem daně z příjmů naopak nejsou především příjmy:

- z činností vyplývajících z jejich poslání, které vyplývá ze zvláštních předpisů, statutu, stanov nebo zřizovacích a zakladatelských listin (jsou-li náklady vynaložené v této souvislosti vyšší než příjmy)
- z dotací, příspěvků na provoz a jiných podpor ze státního rozpočtu, rozpočtu kraje a rozpočtu obce poskytnutých podle zvláštních právních předpisů, z prostředků poskytnutých z rozpočtu EU nebo veřejných rozpočtů cizích států.

Příjmy osvobozené od daně jsou sice předmětem daně, ale z důvodu osvobození se nezdaňují. Takovéto příjmy jsou v ZDP taxativně vyjmenovány, a to pro účely daně z příjmů právnických osob v § 19 ZDP. U daně z příjmů fyzických osob je v § 4 ZDP uvedeno všeobecné osvobození od daně z příjmů a další ustanovení § 6, § 7 a § 10 ZDP specifikují osvobození od daně pro okruh určitých druhů příjmů.

Co se týká zdaňovacího období, od 1.1.2001 se podle ustanovení § 17a ZDP u právnických osob za zdaňovací období považují následující období:³⁶

1. kalendářní rok – podle § 3 odst 2 zákona o účetnictví se jedná o 12 po sobě následujících měsíců, které začínají prvním dnem měsíce ledna příslušného roku,
2. hospodářský rok – uplatní se především v účetních jednotkách provozujících činnosti ve stavebnictví, v zemědělství nebo cestovním ruchu. Vymezení hospodářského roku vyplývá z § 3 odst 2 ZoÚ. - je jím účetní období, tedy 12 po sobě jdoucích měsíců, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce příslušného roku než je leden,

³⁶ Do konce roku 2000 ZDP pro účely zdanění příjmů fyzických a právnických osob nedefinoval zdaňovací období. Podle § 4 odst 1 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, zrušeného v roce 2003, byl zdaňovacím obdobím kalendářní rok, přičemž odchylky mohl stanovit zvláštní zákon. Změny v pojetí zdaňovacího období souvisí s novelou zákona o účetnictví a jeho novým pojetím účetního období.

3. období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku – v případě přeměn společností podle § 69 odst. 1 ObchZ v návaznosti na § 69 a, § 69 b, § 69 c ObchZ
4. účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců – např. podle ZoÚ v případě vzniku účetní jednotky v období 3 měsíců před koncem kalendářního roku, stanoví-li si tak účetní jednotka

Zdaňovacím obdobím u podnikajících fyzických osob však nadále zůstává kalendářní rok ve smyslu § 7 odst. 14 ZDP. Podnikající fyzická osoba může sice pro účtování využít hospodářského roku, jak jsem jej specifikovala výše, avšak daňové přiznání k daním z příjmů fyzických osob musí podat vždy za kalendářní rok. U fyzických osob podle tohoto ustanovení nemůže vzniknout ani zdaňovací období delší než kalendářní rok.

Základem daně je částka, ze které se podle sazby daně vypočítává výše daňové povinnosti. U právnických osob je postup stanovení základu daně odlišný od základu daně u fyzických osob. Při stanovení základu daně právnických osob se vychází z účetního hospodářského výsledku, ze kterého se vypočítá základ daně připočtením položek zvyšující základ daně (jde o tzv. připočitatelné položky) a odpočítají se položky snižující základ daně (tzv. položky upravující základ daně a odčitatelné položky). Úpravy základu daně pro právnické osoby jsou zachyceny v § 20 a § 23 ZDP.

Daň z příjmů fyzických osob

Charakteristika daně z příjmů fyzických osob obecně

Osobní důchodové daně jsou ve většině zemí považovány za nejdůležitější. Je jim prisuzována největší míra komplexnosti, spravedlnosti i ekonomické efektivity. Osobní daň může zahrnovat různé požadavky na poskytování sociálních úlev, což u jiných, např. spotřebních daní, které musí být pro všechny poplatníky stejné, není možné. Důležitost daně je zdůrazněna i jejím zařazením na první místo v klasifikaci daní OECD i IMF.

Daň z osobních důchodů se v současné době neplatí jen v několika tzv. „daňových rájích“. Jsou to například Bahamy, Bermudy, Kajmanské ostrovy, Kuvajt, Saudská Arábie, Sjednocené Arabské Emiráty³⁷

Přestože osobní důchodová daň měla při svém vzniku pouze několikaprocentní sazby a týkala se jen vysokých důchodů, v období mezi světovými válkami a zejména po 2. světové válce tyto sazby neustále vzrůstaly. V některých zemích (např. ve Velké Británii a v USA) byly v 60-tých letech nejvyšší důchody zdaňovány až více než devadesátiprocentní sazbou.³⁸

Osobní důchodová daň si během pouhých dvou set let své existence vydobyla význačné postavení, protože svými vlastnostmi podporuje spravedlnost i efektivnost daňového systému. **Za nejdůležitější dobré vlastnosti této daně považují zejména následující:**

- **Daň odpovídá principu platební schopnosti.** Jedině u osobní důchodové daně lze progresivní dopad vložit přímo do její konstrukce.
- **Výnosy daně jsou pružné.** Pružnost výnosů osobní důchodové daně znamená, že hospodářský růst se projevuje růstem osobních důchodů, a také posunem poplatníků do vyšších daňových pásem, takže výnosy daně rostou poměrně rychle.
- **Daň nezpůsobuje distorze v cenách.** Daň ukládaná na důchody nemá primárně vliv na cenové relace zboží a služeb a nezpůsobuje neefektivnost tohoto druhu.
- **Daň je dobrým makroekonomickým stabilizátorem.**

³⁷ str. 52 Daňová Teorie, Květa Kubátová

³⁸ Uvádí se dokonce, že mezní sazby z některých investic byly i více než stoprocentní. Samozřejmě, že v zákoně nemohla figurovat sazba daně nominálně vyšší než sto procent. K takové daňové zátěži mohlo docházet jediné v důsledku toho, že sazba nezachovávala princip klouzavé progresse (viz subkapitola o sazbách). Jestliže např. bude určitá daňová úleva poskytována jen do daně výše důchodů, pak při jejich překročení může skutečně dojít k tomu, že efektivní mezní sazba přesáhne sto procent.

- **Daň je „průhledná“:** velikost daňového břemene poplatníka je zřejmá. Na rozdíl od nepřímých daní – o nichž mají poplatníci jednak málo informací, protože je sami neodvádějí do veřejných rozpočtů a jednak není jasné, kdo je ve skutečnosti nese – jsou osobní důchodové daně jako daně přímé mnohem průhlednější. Jsou to jediné daně, u nichž si může prakticky každý vypočítat břemeno z jakéhokoliv hypotetického důchodu.

- **Není problém se zdrojem platby daně.** Velkou výhodou u osobní důchodové daně je, že se vznikem předmětu daně – důchodu – vzniká současně zdroj jejího placení. Nejvýrazněji se tato vlastnost projevuje u srážkové daně nebo u daně z příjmů ze zaměstnání, která je placena formou srážení záloh.

Předmětem osobní důchodové daně je důchod dosažený za zdaňovací období. Cílem spravedlivého zdanění je, aby jedinci, jimž plynou důchody z různých zdrojů, byli zdaněni stejně. Zatímco peněžní důchody se zdaňují většinou dobře, problém bývá s důchody naturálními, jako například naturální plnění od zaměstnavatele.

V České republice byla 1.1. 1993 zavedena daňovou reformou daň z příjmů fyzických osob. Jejím cílem je zdanění globálního důchodu každého jednotlivce tak, aby neexistoval rozdíl mezi zdaněním důchodů pocházejících z různých zdrojů. Úprava daně z příjmů fyzických osob je obsažena v části první ZDP.³⁹ Tento zákon není jasný a srozumitelný, je spíše „postrachem“ jeho adresátů. Zejména z toho důvodu, že a že obsahuje celou řadu výjimek a výjimek z výjimek. Jako příklad může posloužit první výjimka obsažená v ustanovení § 2 odst. 3, vztahující se k poplatníkům, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia nebo léčení, kteří mají daňovou povinnost pouze k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky. Avšak pouze v případě, že se na něm obvykle zdržují. Tím se rozumí, že na něm pobývají alespoň 183 dní v kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích. ZDP pro své účely vymezuje i pojem „bydliště na území České republiky“ – a to jako místo, kde má poplatník stálý pobyt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

Poplatníkem této daně, jak již vyplývá z jejího názvu, jsou fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se na něm obvykle zdržují – tyto osoby mají na území České republiky neomezenou daňovou povinnost. Ostatní poplatníci mají daňovou povinnost pouze v souvislosti s příjmy plynoucími ze zdrojů na území České republiky.

³⁹ Jedná se o tzv. syntetickou daň, která nahradila dřívější daně, a to daň ze mzdy, daň z příjmů z literární a umělecké činnosti a daň z příjmů obyvatelstva.

Předmětem této daně jsou všechny peněžní i nepeněžní příjmy fyzických osob s výjimkou případů, které nejsou jejím předmětem – může jít například o úvěry a půjčky za stanovených podmínek, příjmy z darování či z dědictví, příjmy označované jako spravedlivé zadostiučinění přiznané Evropským soudem pro lidská práva. Dále jsou to příjmy od této daně osvobozené - pro příklad bych uvedla některé příjmy z prodeje majetku, některé výhry a některé příjmy související se státní politikou bydlení, a také příjmy, do právního řádu ČR zakomponované nově, a to příplatek nebo příspěvek k důchodu podle zvláštního právního předpisu. Tím se rozumí různé zákony a nařízení vlády poskytující příspěvek ke zmírnění křivd způsobených v minulosti, např. komunistickým režimem nebo nacisty. Úprava příjmů osvobozených od daně je obsažena v ustanovení § 4 ZDP, zákon dále obsahuje nejrůznější výjimky, což tento institut činí velmi nepřehledným. Hodně z nich je kasuistických a neměly by se v právním předpisu vyskytovat např. příjmy z reklam umožněných prostřednictvím provozování zoologické zahrady, jejíž provozovatel je držitelem platné licence.

Právní úprava daně z příjmů fyzických osob v ČR

Ze ZDP vyplývá, že předmětem daně z příjmů jsou:

1. **Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky** – dílčí daňový základ daně z příjmů ze závislé činnosti se týká největšího počtu poplatníků, protože tímto ustanovením jsou zdaňovány mzdy a platy. Funkčními požitky lze rozumět odměny za výkon funkce, například u členů vlády nebo poslanců. Poplatníci těchto příjmů jsou zákonem označeni jako zaměstnanci a plátce jako zaměstnavatel, přičemž se nerozlišuje pravidelnost či jednorázovost těchto příjmů. Výjimky z těchto příjmů tvoří například náhrady cestovních výdajů, a to do výše stanovené právními předpisy či zaměstnavatelem poskytnuté pracovní a ochranné pomůcky. Od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozeny z této kategorie příjmů např. některá nepeněžitá plnění zaměstnavatele, a to např. plnění poskytované z fondu kulturních a sociálních potřeb zaměstnavatele.
2. **Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti** – příjmem z podnikání je příjem z činnosti, jež provádí podnikatel vlastním jménem na vlastní účet, a to: příjmy ze živnosti (tedy příjmy fyzických osob podnikajících na základě živnostenského oprávnění v režimu živnostenského zákona), příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního podnikání, tedy příjmy samostatně hospodařících rolníků, příjmy z jiného podnikání (tedy podnikání na základě jiných právních

předpisů než živnostenský zákon například advokáti, lékaři či veterináři), a dále podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti, o které jsem již zmiňovala výše.

3. **Příjmy z kapitálového majetku** – mezi které patří především dividendy, podíly na zisku obchodních společností, úroky z vkladů na vkladních knížkách, výnosy z vkladních listů, výnosy z držby směnec aj. U těchto příjmů se používá zvláštní sazba daně 15 %.
4. **Příjmy z pronájmu** - nemovitostí nebo movitého majetku s výjimkou pronájmu příležitostného
5. **Ostatní příjmy** – které zachycují zdanitelné příjmy, které nebyly podchyceny v předchozích dílčích základech a netvořily v rámci uvedených druhů příjmů samostatné základy daně. Většinou se jedná o tzv. příjmy příležitostné – příjmy z prodeje majetku, výhry v loteriích či sázkách, ceny z veřejných soutěží.

Základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období, za které se pro účely daně z příjmů fyzických osob považuje kalendářní rok, přesahují prokazatelně vynaložené výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení: U poplatníka, jemuž plynou ve zdaňovacím období dva či více příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně dle jednotlivých druhů příjmů, výše uvedených, se daňový základ stanovuje dle osobních poměrů poplatníka s pomocí odečitatelných položek či nezdanitelné části daňového základu. Základ daně byl nejprve rozdělen do šesti pásem se sazební stupnicí 15 až 47 % a v následujících letech docházelo k postupnému snižování mezní sazby daně z původních 47 % (1993 – 47 %, 1994 – 44 %, 1995 – 43 %, 1996 až 1999 – 40 %, 2000 doposud – 32 %) na 32% a počet sazebních pásem byl snížen z původních šesti na čtyři.

Součástí úpravy je též možnost stanovit výši daně paušální částkou u jednotlivých druhů příjmů, daňová evidence, jejímž účelem je zjištění základu daně z příjmu obsahující údaje o příjmech a výdajích v členění majetku a závazcích. Minimální základ daně, jež se odvozuje od stejných parametrů jako minimální vyměřovací základ pojistného na důchodové pojištění u osob samostatně výdělečně činných.

Největší podíl zdanitelných důchodů tvoří důchody pracovní. Možná by bylo zajímavé vědět, jak se na poměru těchto důchodů ke zdanitelným důchodům z podnikání podílí možnost podnikatelů „manipulovat“ svým daňovým základem. Zaměstnancům totiž strhává

daně zaměstnavatel (resp. zaměstnavatel strhává měsíčně zálohy na daň a na konci roku se provede vyúčtování daně), což omezuje daňové úniky různého druhu.

Obecně je základnou osobní důchodové daně celkový zdanitelný důchod snížený o odčitatelné položky. Odčitatelné položky jsou vedle slevy na dani hlavními způsoby poskytování daňových výhod (úlev). V některých zemích, u nás od roku 2005, je jako způsob poskytnutí daňové úlevy používán důchodový splitting (tj. zdanění manželů nebo členů domácnosti tak, jako by všichni měli stejný důchod; odstraní se tím nespravedlnosti mezi domácnostmi s různou strukturou příjmů, způsobené progresivní daní), dále jiné odečitatelné položky nebo jiné daňové tabulky pro ženaté a svobodné, nebo přepočítací koeficienty pro domácnosti s různým počtem členů a s různou strukturou.

Hodnocení daně z příjmů fyzických osob

V osobních důchodových daních je zahrnuto většinou několik takových úlev, zohledňujících sociální poměry poplatníka a jeho rodinnou situaci. Setkáváme se také se zvláštními úlevami na půjčky, investice nebo na jiné výdaje.

Často je kritizováno, že větší množství zejména nestandardních úlev realizují ti, kdo mají vyšší příjmy, neboť úlevy vyplývají z takových aktivit, jako sponzorství, obchodní investice, hypotéky na byty a rodinné domy, různé druhy úspor a investice do podnikání, na něž chudší poplatníci nemají prostředky. Kromě toho jsou daňové úlevy ve formě odpočtu určitých položek od základu daně absolutně výhodnější pro poplatníky s vyššími důchody, protože ti mají vyšší sazbu daně. Množství úlev činí systém složitým a neprůhledným, čímž umožňuje daňové úniky.

Co se týká daňových sazeb, ty jsou nejen předmětem pozornosti poplatníků, ale i častých srovnání a diskusí. Přitom samotné sazby mohou vypovídat o zatížení poplatníků a o stupni progresu daně jen velmi málo. Daň (daňová povinnost) je výsledkem aplikace tabulky sazeb nebo jiného předpisu na daňový základ, a právě rozdílnost v určení základu daně mohou situaci poplatníka podstatně změnit. Mezinárodní srovnání daňových základů je velmi problematické, dokonalé srovnání je prakticky nemožné. Tabulky daňových sazeb však mají přinejmenším psychologický význam na ty poplatníky, kteří z nich usuzují na celkový charakter daně.

Důchodové daně osobní (ale i podniků) jsou, pokud se nejedná o příjem ze zaměstnání nebo jinou výjimku, placeny na základě daňového přiznání poplatníka. Zdaňovací období je uplynulý kalendářní rok nebo i jiných dvanáct měsíců. Např. ve Velké Británii je to období od 6. dubna roku uplynulého do 5. dubna roku běžného.

Důchody z mezd a platů a některé důchody z kapitálových výnosů (například úroky z účtů u bank, dividendy, úroky z obligací) jsou zdaňovány srážkou u zdroje. To jednak klade menší nároky na poplatníka a zmenšuje počet podávaných daňových přiznání, a jednak zamezuje daňovým únikům (systém strhávání daní u zdroje v termínu výplaty mezd a platů se anglicky nazývá „Pay As You Earn“-PAYE). Způsob výběru daně prokazatelně ovlivňuje i daňové výnosy, rychlost a náklady výběru a v neposlední řadě i postoje poplatníků k daním. Strhávání daně u zdroje je obecně ze všech uvedených hledisek pro stát výhodnější a pro poplatníky méně bolestné. Důchody poplatníků jsou zatíženy nejen vlastní osobní důchodovou daní, ale v mnoha zemích i příspěvky, které zaměstnanci a podnikající osoby platí na povinné sociální pojištění včetně zdravotního pojištění.

Kromě důchodové daně, placené centrální (ve federálních státech federální) vládě jsou v některých zemích ukládány daně placené místním orgánům, a ve federálních zemích také daně samosprávných celků střední úrovně, jako jsou ve Švýcarsku kantony, státy v USA apod. Tyto daně se většinou vypočítávají ze stejného základu jako celostátní daň, případně je daň nižší úrovně vypočtena jako procentní část celostátní daně. Česká republika patří mezi několik málo zemí OECD, kde na nižších úrovních státní správy žádné důchodové daně jednotlivců neexistují. (To, že část daně z příjmů fyzických osob plyne do místních rozpočtů, totiž neznamená, že jde o místní daň. Charakteristické je, že výše a výběr daně jsou pro poplatníky stejné na celém území státu.) V některých dalších státech se platí daně církevní, živnostenské, daň z příjmu z nemovitého majetku (Řecko) nebo daně, podobné dědické a darovací daní (Portugalsko). V západní části Německa platí lidé od sjednocení státu tzv. příspěvek solidarity na pomoc rozvoji východní části země (tento příspěvek má být dočasný a bude později zrušen).

U méně vyspělých zemí bývá osobní důchodová daň méně významná, neboť důchody většiny poplatníků nedosahují vyšších daňových pásem (případně ani za hranice nezdanitelného minima). Navíc tyto země trpí špatnou daňovou morálkou poplatníků, což neumožní vybírat příliš vysoké přímé daně. Ze stejného důvodu nebyla osobní důchodová daň příliš významná ani u postkomunistických zemí.

Silniční daň

Silniční daň je daň přímá majetkového typu, a to zvláštního charakteru, neboť předmětem zdanění nejsou příjmy plynoucí z podnikatelského využití vozidla, ale samo držení motorového vozidla používaného nebo určeného k podnikání, přičemž účelem není zdanit toto motorové vozidlo jako určitý druh luxusního, přepychového zboží.

Daň silniční se vybírá za užívání pozemních komunikací v České Republice silničními vozidly a jejich přípojnými vozidly, a to především z důvodu získání fiskálních zdrojů k úhradě výdajů na údržbu, opravy a modernizaci stávající silniční sítě a investičních záměrů orientovaných na výstavbu nových pozemních komunikací. Daň silniční je tak nutno chápat jako určitý povinný příspěvek držitelů (provozovatelů) těchto vozidel na financování silniční sítě, přičemž je sledováno, aby výše tohoto příspěvku byla odstupňována podle vlivu jednotlivých druhů vozidel na opotřebení vozovky. Nejnižší zdanění se proto uplatňuje u osobních automobilů a nejvyšší u těžkých nákladních vozidel. **Vzhledem k tomu, že sazby daně berou v úvahu rozsah, v jakém jednotlivá vozidla poškozují pozemní komunikace, považují toto ustanovení za vyhovující principu spravedlnosti. Přesto bych doporučila ve zvýšené míře promítnout negativní důsledky na životní prostředí do sazby daně, aby neekologická vozidla byla po daňové stránce zatížena v daleko větším rozsahu.**

S účinností od 1. 1. 1993 vstoupila v platnost nová daňová soustava. Daň silniční byla zavedena jako nová daň (při jejím zpracování se bral v úvahu připravovaný systém zdanění vozidel v zemích Evropského společenství), a to zákonem publikovaným ve Sbírce zákonů pod č. 16/1993 Sb. o silniční dani. Účelem zavedení této daně bylo zdanit užívání pozemních komunikací v České republice silničními vozidly a jejich přípojnými vozidly a získat tak příjem do státního rozpočtu. Předpokládalo se, že výnos bude sloužit zejména k úhradě výdajů na údržbu, opravy a modernizaci silniční sítě na území České republiky, ale i na výstavbu nových pozemních komunikací. Zavedením silniční daně však byla sledována také ekologická hlediska. Osvobození některých vozidel splňujících stanovené limity a vozidel na elektrický pohon mělo přispět ke snížení stávajících ekologických problémů, které vyplývají z užívání veřejných komunikací.

Předmětem silniční daně jsou podle § 2 odst. 1 ZDS silniční vozidla, která splňují současně dvě podmínky:

1. vozidlu je přidělena státní poznávací značka (registrační značka v České republice nebo je evidováno v zahraničí), a
2. vozidlo je používáno k podnikání (definice podnikání je obsažena v § 2 obchodního zákoníku) nebo je určeno k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo je používáno v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daní z příjmů, a dále vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun určená výlučně k přepravě nákladů registrovaná v ČR.

Předmětem silniční daně nejsou tzv. „zvláštní vozidla“, jejichž druhy taxativně stanoví § 3 odst. 3 zákon o provozu na pozemních komunikacích (traktory, pracovní stroje atd.) Dále zákon o dani silniční stanoví, která silniční vozidla nejsou předmětem silniční daně.

Zákon o silniční dani v následujícím ustanovení taxativně vypočítává vozidla, která jsou od daně osvobozena. Jedná se například o vozidla na elektrický pohon, vozidla požární ochran, zdravotnická vozidla atd.

Poplatníkem této daně je zejména provozovatel, případně uživatel vozidla a zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu.

Základem daně je:

- zdvihový objem motoru v cm^3 u osobních automobilů (kromě automobilů na elektrický pohon)
- součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav u návěsů,
- největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel.

Sazby daně jsou stanoveny podle objemu motoru, a to v rozpětí od 1.200 Kč do 4.200 Kč a podle počtu náprav a hmotnosti v rozpětí od 1.800 Kč do 50.400 Kč.

Co se týká vazby silniční daně na daň z příjmů, zmínila bych v této souvislosti § 24 Zákona o dani z příjmů. Ten stanoví, že náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou. Daň silniční je tak podle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP pro účely daně z příjmů daňově uznatelným nákladem. (avšak u poplatníků, kteří uplatňují výdaje procentem z dosažených příjmů podle § 7 odst. 9 a 10 ZDP, nelze o zaplacenou silniční daň takto stanovené výdaje zvýšit.)

Zmínila bych dále vazbu silniční daně na spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv. Jejich společným cílem je jednak opatřit finanční prostředky za účelem údržby, modernizace a výstavby nových pozemních komunikací, a jednak cíle ekologické. Spotřební daň z uhlovodíkových paliv a maziv zatěžuje prodej nebo spotřebu vybraných

produktů, mezi které z velké části spadají rovněž pohonné hmoty. Nezatěžuje jejich výrobce nebo dovozce, ale ve svém důsledku zatěžuje obdobně jako silniční daň jejich konečné spotřebitele, tedy rovněž uživatele motorových vozidel, pro jejichž provoz jsou pohonné hmoty podléhající této dani nezbytné. Rozdíl pak spočívá ve skutečnosti, že benzinová daň je vybírána od všech držitelů (provozovatelů) silničních motorových vozidel, a to bez ohledu na to, zda toto vozidlo používají k podnikání či nikoli, a to ve výši odvozené od množství spotřebovaných pohonných hmot. Silniční dani však podléhají vozidla, která jsou používána nebo určena k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo jsou používána v přímé souvislosti s podnikáním anebo k činností, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daní z příjmů nebo obdobných daní v zahraničí, a to ve výši odvozené od technických parametrů příslušného vozidla. **Daň z paliv bere v úvahu skutečný rozsah užívání vozidla**, a to podle spotřeby pohonných hmot. Naopak silniční daň nevyjadřuje, v jaké míře provozovatel své vozidlo využívá, plně neodráží rozsah jeho negativního působení na životní prostředí či na pozemní komunikace apod.

Dalším daňovým nástrojem postihujícím silniční vozidla je i poplatek za užívání dálnic a rychlostních silnic (tzv. dálniční poplatek). Cílem je rovněž získání finančních prostředků za účelem zvýšení kvality pozemních komunikací. Obdobně jako u benzinové daně dálniční poplatek je vybírán od všech držitelů (provozovatelů) silničních motorových vozidel bez ohledu na to, zda toto vozidlo používají k podnikání či nikoli. Tento poplatek byl v České republice zaveden s účinností od 1. ledna 1995. Právní úprava obsažená v § 20 až 22 zákona č. 13/1997 Sb., o pozemních komunikacích (silniční zákon) stanoví, že dálnice a rychlostní silnice, jež jsou opatřené dopravní značkou jako dálnice nebo jako silnice pro motorová vozidla, je možno užít poté, co bude zaplacen poplatek za užívání dálnice a rychlostní silnice.⁴⁰ Vyhláškou č. 367/2001 Sb. byly nově stanoveny úseky dálnic a rychlostních komunikací podléhající zpoplatnění. Cílem je rovněž získání finančních prostředků za účelem zvýšení kvality pozemních komunikací. Obdobně jako u benzinové daně dálniční poplatek je vybírán od všech držitelů (provozovatelů) silničních motorových vozidel bez ohledu na to, zda toto vozidlo používají k podnikání či nikoli.

⁴⁰ Zaplacení se prokazuje dvoudílným kupónem (nálepkou, jejíž jeden díl s vyplněným registračním číslem vozidla je nalepen na předním skle a druhý si řidič uchová u sebe pro případ kontroly Policií ČR nebo poškození prvního dílu (např. při poškození předního skla). Kupóny lze koupit na všech pobočkách České pošty, s.p., prostřednictvím Autoklubu bohemia Assistance, a.s. (ABA) a Ústředního automotoklubu, s. r. o. (ÚAMK). K dostání jsou i na čerpacích stanicích, na hraničních přechodech a dalších místech, označených samolepkou prodejního místa.

Správu silniční daně vykonávají ve většině případů finanční úřady, a to u vozidel, kterým byla přidělena státní poznávací značka (registrační značka) v České Republice, a dále u vozidel, evidovaných v zahraničí, která jsou na území České Republiky provozována dlouhodobě. Odlišná právní úprava platí pro správu silniční daně u vozidel evidovaných v zahraničí provozovaných na území České Republiky pouze krátkodobě. Správa silniční daně u této méně početnější skupiny je vykonávána celními orgány.⁴¹

(Místní příslušnost správce daně – celního orgánu se řídí místem přechodu státní hranice České Republiky.) Přiznání k dani silniční podává poplatník, kterému vzniká daňová povinnost, a to nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období.

V souvislosti s výnosy ze silniční daně zmíním i Státní fond dopravní infrastruktury (dále „SFDI“) byl zřízen zákonem č. 104/2000 Sb. s účinností k 1. 7. 2000. Účelem SFDI podle § 2 zákona č. 104/2000 Sb., je používat svých příjmů ve prospěch rozvoje, výstavby, údržby a modernizace silnic a dálnic, železničních dopravních cest a vnitrozemských vodních cest. Podle § 5 zákona č. 243/2000 Sb. má SFDI vlastní daňové příjmy, které tvoří

1. celostátní hrubý výnos daně silniční,
2. 20 % celostátního hrubého výnosu spotřební daně z uhlovodíkových paliv a maziv

Příjmy SFDI podle § 4 zákona č. 104/2000 Sb., dále mohou tvořit například:

- převody výnosů z poplatků za použití vybraných druhů dálnic a rychlostních silnic,
- příspěvky z Evropské komise poskytované prostřednictvím příslušných Evropských fondů,
- dotace ze státního rozpočtu, atd.

⁴¹ Bakeš. M. a kol.: Finanční právo (C.H.Beck, Praha 1995, str 201)

Daň z nemovitostí

Právní úprava daně z nemovitostí v ČR

Daň z nemovitostí tvoří základní pilíř daní majetkového typu vážící se k vlastnictví nemovitostí. Je upravena v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Této dani podléhají všechny stavby a pozemky na území České republiky ve vlastnictví fyzických či právnických osob; pozemky rozlišuje tím, že je vybírána ze zemědělské půdy, ze stavebních a ostatních pozemků a staveb – z jejich zastavěné plochy. Daň z nemovitostí nahradila dřívější zemědělskou daň z pozemků a daň domovní. V právní úpravě daně z nemovitostí došlo v několika posledních letech pouze k drobným změnám. Za podstatnější bych označila novelu v zákoně č. 65/2000 Sb., která od 1.1.2001 do předmětu daně z nemovitostí zahrnuje též byty a nebytové prostory zapsané v katastru nemovitostí.

Předmětem této daně jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí, které nejsou:

- v rozsahu půdorysu stavby pozemky zastavěné stavbami, a to i v případě, že stavby nejsou předmětem daně ze staveb,
- lesní pozemky, na kterých se nacházejí lesy ochranné a lesy zvláštního určení
- vodní plochy, s výjimkou rybníků sloužících k intenzivnímu a průmyslovému chovu ryb,
- pozemky určené pro obranu státu

Poplatníkem daně z pozemku je vlastník pozemku. U pozemků pronajatých je poplatníkem daně z pozemků nájemce, jde-li o pozemky evidované v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem, spravované Pozemkovým fondem České republiky nebo Správou státních hmotných rezerv, nebo převedené na Ministerstvo financí na základě rozhodnutí o privatizaci. Poplatníkem může být i uživatel pozemků v případě, že vlastník pozemků není znám, nebo u pozemků, jejichž hranice v terénu reálně vznikly po předání pozemků jako náhradních za původní pozemky sloučené. (Jestliže má povinnost platit daň z pozemku více poplatníků, platí daň společně a nerozdílně.)

Od daně z pozemků jsou osvobozeny například:

- pozemky ve vlastnictví státu,
- pozemky ve vlastnictví obce, příp. kraje, na jejichž katastrálním území, či územním obvodu se nacházejí
- pozemky, na kterých jsou zřízeny hřbitovy,

- pozemky určené pro veřejnou dopravu,

Základem daně u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy stanovenou na 1 m² prováděcím právním předpisem. Tím je vyhláška ministerstva zemědělství ČR č. 613/1992 Sb., kterou se stanoví seznam katastrálních území s přiřazenými průměrnými cenami pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů, luk a pastvin (tato vyhláška je vydána na základě zmocňovacího ustanovení obsaženého v § 17 zákona o dani z nemovitostí)

Sazba daně činí u pozemků:

- orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad ovocných sadů 0,75 %,
- trvalých travních porostů, hospodářských lesů a rybníků s intenzivním a průmyslovým chovem ryb 0,25 %,
- u ostatních pozemků činí za každý 1 m² u zastavěných ploch a nádvoří 0,10 Kč,
- stavebních pozemků 1,- Kč,
- ostatních ploch, pokud jsou předmětem daně 0,10 Kč

Základní sazba daně se násobí koeficientem podle počtu obyvatel obce, v jejímž katastru se pozemek nachází.

Předmětem daně ze staveb jsou především ty stavby na území České republiky, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, případně kolaudační souhlas podle stavebního zákona a dále byty a nebytové prostory včetně podílu na společných částech stavby vymezené v budovách jako jednotky podle zákona o vlastnictví bytů⁴², které jsou evidovány v katastru nemovitostí.

Předmětem daně ze staveb nejsou například stavby přehrad, stavby vodovodních řadů, vodárenské objekty, čistírny odpadních vod, stavby rozvodů energií a stavby sloužící veřejné dopravě. Předmětem daně ze staveb nejsou rovněž stavby, v nichž jsou bytové a nebytové jednotky, jak jsem zmínila v předchozím odstavci.

Poplatníkem daně je vlastník stavby, bytu nebo nebytového prostoru (nájemce je poplatníkem daně jen ve výjimečných případech například u nemovitostí spravovaných Pozemkovým fondem ČR).

Od daně ze staveb jsou osvobozeni obdobně jako u daně z pozemků například:

- stavby ve vlastnictví státu,

⁴² zákon č. 72/1994 Sb., kterým se upravují některé spoluvlastnické vztahy k budovám a některé vlastnické vztahy k bytům a nebytovým prostorům a doplňují některé zákony

- stavby ve vlastnictví obce, příp. kraje, na jejichž katastrálním území, či územním obvodu se nacházejí,

- stavby určené pro veřejnou dopravu,

- stavby ve vlastnictví církví

Základem daně ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m^2 . (podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období), u bytů a nebytových prostor je základem daně výměra podlahové plochy v m^2 (také podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období) vynásobená koeficientem 1,20, – v tomto případě se hovoří o upravené podlahové ploše.

Základní sazba daně je odstupňována podle způsobu užití staveb je stanovena vždy na 1 m^2 zastavěné plochy. Příkladně uvádím:

- u obytných domů činí základní sazba daně 1 Kč za 1 m^2 zastavěné plochy (u bytových a nebytových jednotek 1 Kč za 1 m^2 upravené zastavěné plochy)

- u staveb pro individuální rekreaci 3 Kč za 1 m^2 zastavěné plochy,

- u garáží 4 Kč za 1 m^2 zastavěné plochy,

- u staveb užívaných pro podnikatelskou činnost základní sazba daně dále zohledňuje, zda jsou stavby užívány pro zemědělskou výrobu, případně lesní a vodní hospodářství (sazba činí 1 Kč na 1 m^2), nebo pro průmysl, dopravu a stavebnictví (zde sazba činí 5 Kč na 1 m^2) a dále na stavby sloužících pro ostatní podnikatelskou činnost, kde je sazba nejvyšší a činí 10 Kč na 1 m^2)

Základní sazba daně se násobí příslušným koeficientem podle § 11 zákona o dani z nemovitostí.

Zdaňovacím obdobím pro tuto daň je kalendářní rok, přičemž se nepřihlíží ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období. Daňové přiznání je poplatník povinen podat do 31. ledna kromě případu, kdy poplatník daňové přiznání podal v některém z předchozích zdaňovacích období.

Hodnocení a závěrečná úvaha o dani z nemovitostí

Provedení rozboru právní úpravy daně z nemovitostí v České republice de lege lata mě vede k zamyšlení nad aktuálním praktickým dopadem a nad budoucností zdaňování nemovitostí v České republice.

Bohužel mi nezbyvá než konstatovat, že daň z nemovitostí znamená (podobně jako další majtkové daně) další zdanění důchodů, a to nejen druhé (daň z příjmů fyzických osob, daň

z příjmů právnických osob), ale dokonce třetí (převodní daň – daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí). Domnívám se, že tento stav vyžaduje nápravu.⁴³

Druhým řešením by bylo úplné zrušení daně z nemovitostí. Ani tento způsob není považován za optimální. Daň z nemovitostí je vhodným nástrojem pro rozvoj území a může významně přispívat k tvorbě zdrojů obcí. Užití takto získaných prostředků v podobě investic do infrastruktury vede k dalšímu zhodnocování nemovitostí. Vlastníkovi se tedy vrací jím vynaložené prostředky v podobě vyšší užitné hodnoty nemovitosti a v případě jejího prodeje ve vyšší tržní ceně. Navíc by obce ztratily jednu z mála příležitostí, kdy mohou samy rozhodovat o zavedení daně, její výši a o způsobu hospodárného využití jejího výnosu. Je zřejmé, že výnos daně z nemovitostí je dlouhodobě stabilní, její výběr relativně snadný a eventuální daňový únik téměř nemožný. Je také možné předpokládat, že subjekt platící daň z nemovitostí bude mít zájem nenechat svoji nemovitost chátrat nebo ležet ladem, ale bude se snažit o její maximální využití.

Dalším, podle mého názoru také ne optimálním řešením, které by vedlo k zachování daně z nemovitostí a současně by omezilo možnosti vícenásobného zdanění a podpořilo starost vlastníka o nemovitosti, by mohlo být zrušení daní z nemovitostí určených k bydlení za předpokladu, že slouží k bydlení.

Dílčí řešení představuje návrh na zrušení daní ze zemědělských pozemků, z lesů a z rybníků. Jeho zastánci usilují o podporu zemědělské politiky. Argumentují zejména zmatkem v osobách poplatníků daně z pozemků, nízkou výnosností těchto daní vzhledem k poměrně vysokým nákladům na jejich správu⁴⁴ a celkovou nesystematičností. Jsou totiž zdaňovány i nemovitosti, na které stát přispívá dotacemi z veřejných fondů. Na rozdíl od ostatních nemovitostí, nezatěžují tyto nemovitosti obecní infrastrukturu a jejich zdanění tedy neodpovídá principu spravedlnosti. Kdyby opravdu došlo ke zrušení těchto daní, chybějící částky v obecních rozpočtech, zejména v menších obcích by bylo nutné nahradit z jiných zdrojů – zřejmě změnou zákona o rozpočtovém určení daní, ale též změnami koeficientů polohové renty.

Někteří odborníci z Ministerstva financí ČR se přiklánějí i ke zrušení daně ze staveb a zdanění výhradně pozemků. Výhodou by bylo snadné stanovení základu daně na základě

⁴³ Řešení, které nabízí belgická právní úprava (platby za nemovitý majetek jsou započítávány do daně z příjmů právnických osob, příp. do daně z příjmů fyzických osob), nepovažuji za optimální, protože důchodové daně jsou příjmem státního rozpočtu, a obce tak ztrácí jakoukoli možnost ovlivňovat výši svých příjmů.

⁴⁴ Výnos těchto daní je ročně cca 1,6 mld. Kč, z toho zdanění zemědělských pozemků (orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů) přináší výnos 1,4 mld. Kč, zdanění luk a pastvin 70 mil. Kč, lesů 156 mil. Kč a rybníků 1,2 mil. Kč

výměry pozemku získané z katastru nemovitostí. Nevýhodou by ovšem byla nespravedlnost tohoto způsobu zdanění – stejnou daň by platily osoby se stejnou výměrou pozemku – u některých osob jde o pozemek se stavbou s mnohonásobně vyšší hodnotou než samotný nezastavěný pozemek.

Pokud bych se měla přiklonit k závěru, že daň z nemovitostí, která zahrnuje daň z pozemků i daň ze staveb, je nutnou součástí daňového systému v České republice, pak je potřeba určit vhodný způsob stanovení daňového základu. Existují jen dvě možnosti způsobu výpočtu daně:

- 1) Ad valorem – tedy podle ceny zdaňovaného základu. Výše se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách nejčastěji procentem.
- 2) Jednotkovou daní – podle množství jednotek daňového základu.

Mnohé státy přešly na hodnotový systém a další země činí postupné kroky k jeho zavedení (jednotková daň je dnes používána spíše výjimečně). Zavedení daně ad valorem v České republice by ovšem znamenalo zvýšení daňového zatížení. S tím souvisí i podle mého názoru nezbytná a v současné době hodně diskutovaná otázka přehodnocení regulace nájemného. Majitel domu by platil daň odpovídající tržním cenám, avšak jeho příjem by byl regulovaný. Tento nesoulad evidentně neodpovídá principu spravedlnosti. Navíc, při koupi nemovitosti budoucí vlastníci zvažovali, jaké náklady s držbou nemovitosti vzniknou včetně daně z nemovitosti. Z toho vyplývá, že na zvýšení daně nejsou připraveni ani samotní poplatníci.

Ačkoli se diskutuje o vhodnosti přechodu na hodnotový systém, existují i argumenty proti. Například narušení principu prospěchu; dále bych v této souvislosti také zmínila poměrně časté korupční jednání, které by mohlo vést k neadekvátnímu oceňování nemovitostí.

Daně majetkové převodní

Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí jsou tzv. daně převodní, protože jejich výběr je vázán na pohyb majetku. Jedná se o daně jednorázové, přičemž sazby u daně dědické a darovací jsou progresivní, rozdělené podle příbuzenského vztahu mezi nabývajícím a předávajícím. Daň z převodu nemovitostí má jednotnou sazbu. Právní úprava těchto tří daní převodních majetkových daní je obsažena v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Daň dědická

Daň dědická postihuje nabytí majetku v důsledku dědění (ze zákona nebo ze závěti, které je upraveno v § 460 a násl. ObčZ), tedy bezúplatné formy majetkového přechodu v souvislosti se smrtí dosavadního vlastníka, fyzické osoby.

Poplatníkem této daně je vždy dědic, který nabyl dědictví nebo jeho část na základě pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu, kterým je soud. Předmětem daně je nabytí movitého i nemovitého majetku děděním. Základem této daně je cena majetku nabytého dědicem snižená o prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly jeho smrtí a dále snižená o další položky jako například o odměnu notáře nebo o přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele.

Podle vztahu nabyvatele k zůstaviteli se rozdělují osoby do skupin pro účely daně dědické do tří kategorií, a to ve společných ustanoveních k dani dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí. Jedná se o tyto tři kategorie

1. příbuzní v řadě přímé a manželé
2. příbuzní v řadě pobočné – sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety a další v zákoně vyjmenované blízké osoby
3. ostatní fyzické a právnické osoby

Považuji za důležité zmínit zásadní změny v zákoně č. 357/1992 Sb. ve prospěch poplatníka daně dědické bylo snížení daně na polovinu zavedením koeficientu 0,5, kterým se výpočet daně násobí, a to novelou obsaženou v zákoně č. 322/1993 Sb., který tuto změnu zavedl od 1. ledna 1994. Další podstatnou změnu přinesl zákon č. 169/1998 Sb., který s účinností ke dni 15. srpna 1998 osvobodil od daně dědické nabytí majetku děděním, pokud k němu dochází ve vztahu k osobám zařazeným v I. skupině (tedy ve vztahu k manželům a příbuzným v řadě přímé).

Kromě tohoto osvobození od daně dědické zákon vyjmenovává celou řadu dalších případů osvobození například bezúplatného nabytí majetku veřejnými vysokými školami, nadacemi územními samosprávnými celky nebo státem registrovanými církvemi.

Hodnocení a závěrečná úvaha o dani dědické

Kritici dědické daně často upozorňují na fakt, že zdaněním dědictví dochází minimálně ke druhému zdanění příjmů. Souhlasím s názorem, že jde o daň demotivační, protože nutí ke „spotřebování“ majetku, nikoli k jeho akumulaci a případnému budoucímu rozvoji dalšími generacemi. Na druhou stranu je třeba vzít v úvahu i skutečnost, že osoby, které získaly velké jmění v dědickém řízení, mají menší snahu hodnotu tohoto majetku dále zvyšovat.

Možný přístup by spočíval i v začlenění dědické daně a dalších transferových daní do daně důchodové. Vždyť dědictví je také příjmem, i když příjmem sui genesis. Vzhledem k sazbám důchodových daní, ale také vzhledem k principům daňové spravedlnosti se domnívám, že tímto směrem cesta nevede.

Zastánci zachování dědické daně poukazují na opodstatnění této daně (ale i dalších transferových daní) s tím, že se dědicové nepříčinili o získání tohoto příjmu. Dalším důvodem pro zachování této daně je skutečnost, že zdanění převodů majetku pomáhá k vytvoření rovných příležitostí pro budoucí generace, resp. rovné podmínky při startu pro každého jednotlivce.

Podle mého názoru v České republice je zřejmě nejvýznamnějším argumentem nízký výnos daně dědické. Náklady na správu těchto daní dokonce převyšují vybranou částku. Z tohoto důvodu bylo v Poslanecké sněmovně několikrát navrženo zrušení transferových daní, tedy nejen daně dědické. Příkladem bylo Slovensko, které se obdobně jako Česká republika potýkalo s nízkými výnosy a poměrně nákladnou správou daně. Slovensko zrušilo daň dědickou a darovací k 1. lednu 2004 a daň z převodu nemovitostí k 1. lednu 2005. Návrhy na zrušení těchto daní však na půdě Parlamentu České republiky nebyly úspěšné a proto i nadále platí zákon o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí č. 357/1992 Sb. Ovšem diskuse na toto téma neustávají.

Daň darovací

Tato daň souvisí s nabytím majetku jinak než smrtí zůstavitele, a to na základě právního úkonu, ke kterému dochází zcela nebo zčásti bezúplatně. Poplatníkem daně darovací je zpravidla nabyvatel, dárce se stává ručitelem, avšak s výjimkou darování do ciziny – v tomto případě se poplatníkem stává dárce v tuzemsku, nikoli obdarovaný.

Předmětem daně darovací je bezúplatné nabytí majetku, a to nemovitosti, movitého majetku nebo jiného majetkového prospěchu, které může být charakterizováno jako zvýhodnění bez poskytnutí určité protihodnoty či protiplnění.

Základem daně darovací je cena majetku, který je předmětem této daně. Tuto částku je možné snížit například o prokázané dluhy vážící se k předmětu daně nebo cenu majetku osvobozeného od daně darovací. Cena majetku se zjišťuje podle zákona o oceňování majetku platného ke dni nabytí nemovitosti, nebo u věcí movitých v den uzavření darovací smlouvy. V případě jiného majetkového prospěchu, jehož obsahem je opětující se plnění na dobu neurčitou, na dobu života nebo na dobu delší než pět let, je touto cenou pětinasobek ročního

Zhodnocení a závěrečná úvaha o dani darovací

Podle mého názoru daň darovací je pro občany obdobně nepopulární jako daň dědická. Argumenty zastánců jejího zrušení jsou podobné jako jsem uváděla u daně dědické, tedy:

1. Nízký výnos darovací daně je spojen s vysokými náklady na její správu. Ačkoli se její výnos každoročně zvyšuje, má z hlediska svého výnosu pro státní rozpočet, podobně jako dědická daň, minimální význam. To je dáno nejen nízkými sazbami, ale velkými daňovými úniky, protože mnohé dary dani darovací zcela unikají.
2. Daň podporuje „konzumaci“ majetku namísto jeho akumulace a rozvoje, tato daň tedy na občany působí demotivačně.
3. Zdaněním darování dochází k minimálně druhému zdanění příjmů.

Jak jsem již zmínila, mnohé dary zdanění unikají. Mnoho poplatníků se snaží obejít nejen progresivitu sazeb, ale i samotnou daň darovací rozdělením darů. Uznávám, že optimální stanovení hodnoty takto rozdrobených darů je složité.

Za další problém dnešní právní úpravy darovací daně považuji nedostatečně jasné vymezení jejího předmětu. Případ darování majetku na základě darovací smlouvy nevzbuzuje pochyby, avšak nejistotu poplatníku zřejmě vyvolá nedostatečné vymezení pojmu „jiný majetkový prospěch“. Vymezení tohoto termínu nabízí až odborná literatura a

judikatura. Je třeba platit darovací daň i v případech bezúplatných zřízení věcných břemen, bezúročných půjček, prominutí dluhů, výpůjček nebo bezúplatných postoupení pohledávek. Mám zato, že účinná kontrola v případě darování jiného než nemovitého majetku je téměř vyloučena. Správce daně je schopen podchytit daňové úniky týkající se darovací daně jen tehdy, když je předmětem darování nemovitost nebo automobil. Zřejmě by dani darovací měly podléhat jen bezúplatné převody majetku, které stát může účinně zkontrolovat, tedy majetku určitým způsobem registrovaného. Tzn. kromě převodů nemovitostí a automobilů snad též převody práv duševního vlastnictví, peněžních prostředků na bankovních účtech a cenných papírů.

Z výše uvedených důvodů došlo ke zrušení darovací daně v několika evropských zemích, například Slovensku nebo na Ukrajině. Jak jsem již uváděla výše, někteří politici navrhovali zrušení transferových daní, avšak tyto návrhy nebyly v Parlamentu České republiky úspěšné.

Daň z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí, tedy pozemků a staveb spojených se zemí pevným základem, postihuje úplatné převody nebo přechody vlastnictví k určitým nemovitostem z jedné osoby na jinou osobu.

Poplatníkem daně z převodu nemovitostí může být převodce či nabyvatel, a to v závislosti na typu převodu či přechodu majetku (například u prodeje je poplatníkem prodávající a kupující je ručitelem).

Předmětem této daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem, bezúplatné zřízení věcného břemene nebo jiného plnění obdobného věcnému břemeni při nabytí nemovitosti darováním a úplatný převod vlastnictví k nemovitostem v případech, kdy dojde následně k odstoupení od smlouvy a ta se pak od počátku ruší.

Základem této daně je cena zjištěná podle zákona o oceňování majetku platná v den nabytí nemovitostí. To platí i v případě, že je cena sjednaná dohodou nižší než cena zjištěná podle znaleckého posudku.

Ačkoli pro účely daně z převodu nemovitostí je rozdělení osob do skupin shodné jako u dědické a darovací daně, sazba daně z převodu nemovitostí doznala několik změn. Sazba daně z převodu nemovitostí byla v době přijetí tohoto zákona klouzavě progresivní s rozpětím progresse, které bylo u I. a II. skupiny stejné jako u daně dědické a darovací a u III. skupiny poplatníků bylo nižší a činilo od 4 % do 20 % ze základu daně. **Na tomto místě bych ráda zdůraznila zřejmě nejvýznamnější změnu v sazbě daně** byla zavedenou zákonem č. 420/2003 Sb., který s účinností od 1. ledna 2004 snížil lineární sazbu této daně z 5 % na 3 % bez ohledu na příbuzenský vztah mezi převodcem a nabyvatelem. (Tuto změnu jsem již uvedla v kapitole o vztahu právního řádu České republiky s právem ES).

Osvobození od daně se vztahuje obdobně jako u předchozích dvou převodních majtkových daní na několik případů. Zmínila bych například převody a přechody majetku právnických osob při jejich sloučení, splynutí, rozdělení nebo přeměně a dále bezúplatné převody bytů a nebytových prostorů z vlastnictví bytových družstev do vlastnictví členů podle zákona o vlastnictví bytů.

Zhodnocení a závěrečná úvaha o dani z převodu nemovitostí

Stejně jako u předchozích dvou transferových daní se diskutuje o možném zrušení daně z převodu nemovitostí v České republice. Nesporným kladným důsledkem by bylo

odstranění částečného dvojího zdanění. Dalším kladem by byl podle mého názoru pozitivní vliv na trh s realitami a bytovou politiku. Na druhou stranu se nedomnívám, že by se díky tomu podstatně zvýšila mobilita obyvatelstva a snad i následně výrazně snížila nezaměstnanost v „chudších“ regionech.

Jako nekoncepční se mi jeví osvobození novostaveb – nebytových prostor. Přikláníla bych se tedy k jeho zrušení, stejně jako ke zrušení převodních daní, pokud se jedná o převody vlastnictví k bytům a obytným domům (samozřejmě i s pozemky, na kterých byly vybudovány). Přijatelným řešením by bylo i stanovení nižších sazeb daně v souvislosti s těmito převody.

Výnosy z daně z převodu nemovitostí jsou v současné době příjmem státního rozpočtu. Zřejmě by bylo vhodnější, aby tyto příjmy plynuly přímo do rozpočtu krajů – přesun do rozpočtů obcí by mohly v jejich rozpočtech způsobovat problémy, a to vzhledem k nepravidelnosti výnosů.

Mezinárodní zdanění

V globálním světě, v němž hranice již nejsou překážkou pro pohyb lidí, zboží, služeb a peněz, využívají subjekty k minimalizaci daní nové metody. Poplatníci mohou snadněji přesunout základy svých daní do zahraničí, do daňového ráje, čímž se vyhnou dani ve své zemi. Čím mobilnější je základ daně, tím více takových přesunů pozorujeme. Nejvíce úniků do daňových rájů je proto u příjmů z finančního kapitálu, který může dnes být přesunut z účtu na účet prakticky během minut. Naproti tomu přesunout zaměstnance do ciziny je poměrně zdlouhavý a nákladný proces, proto zaměstnávání v daňovém ráji není dosud běžné.

Ačkoliv samo využívání daňových rájů není nic nového – již ve Starém Řecku obchodníci využívali malé ostrůvky v okolí Atén jako překladiště, aby se vyhnuli tehdy dvouprocentní dani, která byla uvalována na dovoz do města a na vývoz z něj, teprve v globální společnosti se tyto techniky snižování daní staly všeobecnými.

K tomu dnes již existuje široká nabídka služeb v zemích daňových poplatníků – rezidentů, takže i využití daňového ráje k daňovému úniku nebo i k legálnímu snížení daně je profesionalizované a přístupné snadno všem. S použitím faxu a internetu je možné založit společnost v daňovém ráji již během několika hodin, a to včetně zápisu do obchodního rejstříku. Není proto divu, že vlády zemí, jimž se takto krátí příjmy veřejných rozpočtů, provádějí protiopatření a snaží se spojit ve společném úsilí proti daňovým rájům.

Nejznámější je boj Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) proti daňovým rájům, ke kterému se připojily i země G7⁴⁵. a v roce 1997 oficiálně i EU.

Daňové ráje

Jednoduchá nebo jediná definice daňového ráje neexistuje. Výčet možností pro daňový únik přes jinou zemi či oblast je široký. Kromě toho se v této souvislosti používá též termín offshore. Offshore znamená původně anglicky „mimo pobřeží“. Označují se tak malé ostrůvky, které nabízejí zahraničním investorům různé výhody, a to nejen daňové. Oba pojmy jsou velmi blízké a dají se většinou používat jako synonyma. Pod pojmem daňový ráj lze chápat zemi či území, kde existují nulové či velmi nízké daně. Daňový ráj se nemusí týkat pouze daní z příjmů fyzických nebo právnických osob, ale také například daní pouze

⁴⁵ Sedm nejvyspělejších zemí světa, později se připojilo i Rusko a vznikla tzv. G8

z kapitálu, cel (bezcelní zóny), DPH atd. Daňovým rájem jsou nejen tzv. offshore centra se specifickými službami pro poplatníky z jiných zemí, ale označují se takto i státy, kde jsou daně sníženy pod úroveň obvyklou v okolních zemích, jako například Slovensko. Musím ale podotknout, že tyto daňové ráje, které mají vlastní daňové výnosy a u nichž není cílem umožnit nerezidentům obejít zákony v jejich vlastní zemi, nejsou cílem politiky OECD proti daňovým rájům.

Boj OECD proti daňovým rájům a koordinace daní v OECD

Hlavní směr koordinace daní v rámci OECD se zaměřuje na Vzorovou smlouvu o zamezení mezinárodnímu dvojímu zdanění. Od konce 90. let 20. století je pak v popředí pozornosti OECD koordinovaný boj proti územím nazývaným „daňové ráje“, které umožňují rezidentům z ostatních zemí unikat zdanění.

V roce 1963 byla přijata tzv. Vzorová smlouva o zamezení dvojímu zdanění (zvaná rovněž „modelová dohoda“). Jedná se o vzor, podle něhož mají členské země mezi sebou a s třetími zeměmi uzavírat mezinárodní dohody o zamezení dvojímu zdanění příjmů nebo majetku. Zahraniční investice by mohly být vážně postiženy, pokud by zde hrozilo nebezpečí, že budou zdaněny dvakrát, a to ve státě vlastníka a ve státě této investice. Vzorová smlouva, podle které vznikla celosvětová síť vzájemných daňových dohod mezi státy, umožňuje odstranit toto nebezpečí tím, že stanoví jasná pravidla pro zdanění důchodu a majetku. Vzorová smlouva OECD ovlivňuje i nečlenské země, které mezi sebou uzavírají bilaterální smlouvy na stejných principech. Česká republika má uzavřeny smlouvy o zamezení dvojímu zdanění s několika desítkami zemí celého světa, stejně tak tomu je i u ostatních členských zemí OECD. Vzorová smlouva mimo jiné definuje tzv. pravidlo tržního odstupu pro stanovení transferových cen mezi dvěma subjekty spojenými obchodně nebo finančně. Jestliže se transferové ceny různí od cen obvyklých na trhu, je zisk, který z toho plyne, v daném podniku zdaněn. Princip má být dodržen nejen mezi subjekty na různých stranách státní hranice, ale i v domácích poměrech.

V roce 1998 byl poprvé sestaven seznam zemí, označených organizací OECD za daňové ráje“, tyto země byly vyzvány k tomu, aby ukončily praktiky umožňující poplatníkům (fyzickým i právnickým osobám) na celém světě vyhýbat se daním ve své mateřské zemi. Definice daňového ráje podle OECD je poměrně úzká a charakterizuje daňový ráj následujícím způsobem:

- žádné, či pouze nominální daně – To samo o sobě není dostatečným důvodem pro označení země daňovým rájem. OECD uznává, že každá vláda má nárok na stanovení vlastních daňových zákonů.

- nedostatek transparentnosti (průhlednosti) – Transparentnost znamená, že dochází k jednotnému a systematickému vymáhání daňového práva u jednotlivých subjektů a že všechny informace nutné ke stanovení daňové povinnosti jsou běžně dostupné. Transparentnost například také znamená povinné vedení účetnictví.

- existence zákonů či vládních praktik, které zamezují přístupu k informacím o poplatnících, kteří profitují z žádného či pouze nominálního zdanění, ostatním vládám

OECD vydala v roce 1998 definici daňového ráje, seznam území, která jsou takto označena, a vyzvala tyto režimy, aby splnily podmínky spolupráce. Z definice daňového ráje je zřejmé, že těmito podmínkami jsou stručně řečeno transparentnost a umožnění informovanosti vlád rezidentských zemí o jejich poplatnících podnikajících v daňovém ráji. V rámci OECD každá členská země jedná sama za sebe, ale OECD se snaží postupy koordinovat. Doporučuje členským zemím, jak mají postupovat ve vztahu k daňovým rájům. Jedná se o následující doporučení:

- přehodnotit někdy velice těsné vztahy k daňovým rájům a ujistit se, že nenapomáhají nekalým daňovým praktikám,

- země s významným vlivem na daňové ráje by měly využít svého vlivu působit v rámci zmírnění těchto vlivů.

Seznam OECD se nakonec týkal 38 zemí, z nichž 33 se zavázalo ke spolupráci. Ještě v roce 2004 bylo na seznamu nespolupracujících těchto 5 daňových rájů: Andorra, Libérie, Lichtenštejnské knížectví, Monacké knížectví a Marshallovy ostrovy.

Závěr

Tuto svoji diplomovou práci jsem věnovala systému přímých daní České republiky. Shrnu-li moje závěry týkající se této problematiky, pak bych konstatovala následující:

Snad všechny daňové zákony platné od roku 1993 byly mnohokrát novelizovány, nejvíce ve snaze napravit jejich nedostatky, na které se ne vždy přišlo včas a které nebyly vždy zapříčiněny pouhou náhodou. Velké množství výjimek pak způsobuje jejich nejednoznačnost a nesrozumitelnost, vyvolávající snahu tvořit další výklady a ve výsledku pak existuje pro tuto oblast práva, která se dotýká miliónů občanů, pouze hrstka odborníků, která se v této spleti orientuje.

Proces tvorby finančněprávních norem prochází několika fázemi, přičemž tu poslední je možné označit pro výslednou podobu právního předpisu za rozhodující. Podle mého názoru by poslanci ani senátoři měli jen minimálně zasahovat do znění zákonů, zejména by nemělo docházet k prosazování jednotlivých individuálních zájmů bez předchozí analýzy nutných souvisejících změn a zásahů do právního řádu včetně dopadů na adresáty těchto norem. S výjimkou zákona o státním rozpočtu je vládní návrh zákona projednáván nejdříve Poslaneckou sněmovnou a poté Senátem. Právě v dolní komoře Parlamentu České republiky bývá návrh zákona přepracován v takovém rozsahu a takovým způsobem, že původnímu vládnímu návrhu zákona zůstane pouze název.

Cesta do Evropské unie vedla mimo jiné prostřednictvím harmonizace práva České republiky s právem Společenství. Zatímco život v jiných členských státech procházel přirozeným vývojem, u nás šel řízeně a plánovaně směrem zcela jiným. U každého předpisu je nutno zejména zajistit jeho fungování v praxi. Ostatně alespoň polovina evropských předpisů je určena vládám členských států, aby legislativními cestami v příslušném státě zajistily účinky, které předpis – směrnice zamýšlí. To dává prostor pro citlivější přístup v národních právních řádech. Nařízení Společenství, která jsou přímo závazná a aplikovatelná, se stala přímo součástí právního řádu členských států.

Co se týká majetkových daní, je potřeba nejen odpovědět na otázku, co pod výrazem majetkové daně rozumíme. Za důležitější považuji diskusi o tom, zda je zdanění majetku nutné nebo zda jde pouze o další zdanění příjmů a také zda je vůbec pro stát efektivní uvalovat daně na vlastníky majetku a zda je toto rozhodnutí „spravedlivé“. Tyto a další otázky si kladou jak poplatníci daně, kteří stojí ve frontách na finančních úřadech, tak ekonomové a právníci, ať už na stránkách denního tisku nebo v odborných časopisech a na

vědeckých konferencích. Často se shodnou v názoru, že současná úprava majtkových daní v České republice je neefektivní a zastaralá. Pozitivní ekonomické efekty, jak je rozebírám na začátku mojí práce, může přinést pouze racionální právní stav.

Zřejmě se mnou bude každý souhlasit, že v případě majtkových daní mohou být předmětem zdanění nejen nemovitosti, ale i jiné formy bohatství a že by principu spravedlnosti vyhovovalo širší vymezení majetku resp. čistého bohatství. Uznávám, že měření čisté hodnoty majetku je problematické, protože majetek se může nacházet ve více zemích a problematické je i správné ocenění. Avšak domnívám se, že efektivní by bylo zdaňovat některý, přesně definovaný a evidovaný majetek jako například motorová vozidla, soukromá letadla, cenné papíry nebo autorská práva.

U transferových daní jsem zdůrazňovala nejen poměrně vysoké administrativní náklady na jejich správu ve srovnání s nízkými výnosy, ale především problém duplicitního zdanění. Majtkové daně znamenají další zdanění důchodu, a to nejen druhé (následující po zdanění příjmů fyzických a právnických osob), ale dokonce třetí (u daně z nemovitostí po zaplacení převodních daních). Důvody zachování majtkových daní však mohou být nejen ekonomické, ale i psychologické. Do jisté míry je možné předpokládat, že subjekt platící daň z nemovitostí bude mít snahu nenechat svoji nemovitost chátrat či ležet ladem, ale bude se snažit o její maximální využití například pronájmem nebo obděláváním pozemků. To stejné bych konstatovala i u daně silniční. V souvislosti s úvahou o opodstatnění majtkových daní považuji za vhodné zmínit i princip prospěchu. Především u daní z nemovitostí je zřejmé, že jejich úhrada přinese vlastníku nemovitosti jistý užitek, protože služby poskytované státem nebo územními jednotkami (veřejné osvětlení, pozemní komunikace, policejní ochrana atp.) zvyšují hodnotu nemovitosti. Stát je rovněž povinen zaručit ochranu vlastnictví a nedotknutelnost obydlí.

Osobní důchodové daně jsou ve většině zemí považovány za nejdůležitější. Je jim přisuzována největší míra komplexnosti, spravedlnosti i ekonomické efektivity. Osobní daně mohou zahrnovat různé požadavky na poskytování sociálních úlev, což u jiných daní není možné, protože musí být pro všechny poplatníky stejné. Avšak i přes toto hodnocení je osobní daň mezi lidmi značně nepopulární. Sociologické výzkumy ukazují, že ve většině zemí si jen málo poplatníků přeje zvýšení právě této daně v případě fiskální nouze. Osobní daň je kritizována pro svoji progresivní povahu, ale přes tuto kritiku je koncepce rovné daně obsažena v zákoně o dani z příjmů na Slovensku. Poukazuje se na neefektivnost vysokého zdanění vyšších důchodů, podle kritiků jsou vysoké mezní sazby u největších

důchodů demotivační, odrazují poplatníky od práce nebo jiné ekonomické činnosti a podporují je v preferování volného času a zdokonalování daňových úniků.

Oceňuji snahu OECD i EU o tzv. ekologizaci daňové soustavy, která sleduje kromě environmentálních účinků také jiné rozložení daňového břemene, zejména odlehčení zdanění práce. V oblasti přímých daní mám na mysli zejména zvýhodněné sazby pro ekologická vozidla, jak jsem zmínila ve své práci. Otázkou zůstává, zda a v jakém časovém horizontu zavést v České republice zcela nové daňové tituly pro ochranu zdraví a životního prostředí podobně jako některé země.

Daňová soustava zavedená s účinností od roku 1993 byla připravována relativně krátkou dobu. Daňové zákony v mnoha směrech nerespektovaly jednotlivé daňové zásady – věřím, že daňové zásady jsou stěžejní pro stanovení a efektivní výběr daní, proto jsem se jim věnovala na začátku mojí práce. Zejména v důsledku toho byly v uplynulých letech téměř všechny daňové zákony ve značné míře novelizovány a další novely jsou ve stádiu přípravy. Účelem změn daňových zákonů bylo především odstranění nepřesností a nejednoznačností, omezení možnosti daňových úniků a znemožnění obcházení daňových. Došlo ke zpřesnění vymezení předmětu jednotlivých daní, toho, co není předmětem daně, ale i podmínek pro nárok na osvobození či úlevy na daních. Jak jsem již zmínila, za nejdůležitější cíl novel daňových zákonů považuji posílení respektování daňových zásad, a to především zásady spravedlnosti a schopnosti platit daň, fiskální výtěžnosti, tedy výnosnosti pro veřejné rozpočty, neutrality v působení na rozhodování ekonomických subjektů o alokaci zdrojů, právní perfektnosti, daňové jistoty, korektnosti a také minimální administrativní náročnosti. Účelem novelizací bylo samozřejmě také postupné přibližování konstrukce daní evropským normám.

Myslím si, že daně lze efektivně využít jako nástroje hospodářské politiky k ovlivňování makroekonomických ukazatelů, především ke snižování nezaměstnanosti a zvyšování ekonomického růstu. Zejména daň z příjmů umožňuje podporu určitých investic, podporu domácích aktivit jako výzkum a vývoj, ekologické aktivity, případně zvýhodnění některých regionů nebo odvětví a také nových nebo malých podniků. Ráda bych ovšem zdůraznila také nebezpečí daňových stimulů – stát vlastně nabádá poplatníky, aby se chovali jinak, než by je k tomu vedl trh. Alokační úloha trhu, tj. umístit zdroje tam, kde jsou nejlépe využity, se narušuje. Tak dochází k neefektivnostem v ekonomice. Zákonodárce by měl důkladně zvážit, kdy navrhovaný daňový stimul může přinést do ekonomiky správný impuls a kdy tomu bude spíš naopak.

Na dani z příjmů fyzických osob je často kritizováno, že větší množství zejména nestandardních úlev realizují ti, kdo mají vyšší příjmy, neboť úlevy vyplývají z takových aktivit, jako sponzorství, obchodní investice, hypotéky na byty a rodinné domy, různé druhy úspor a investice do podnikání, na něž chudší poplatníci nemají prostředky. Kromě toho jsou daňové úlevy ve formě odpočtu určitých položek od základu daně absolutně výhodnější pro poplatníky s vyššími důchody, protože ti mají vyšší sazbu daně. Množství úlev činí systém složitým a neprůhledným, čímž umožňuje daňové úniky.

Zákonodárce by místo nekonečného množství novel vyvolávaných nutností harmonizace českého práva s právem Společenství nebo s nutností co nejrychleji odstranit náhodné nedostatky nebo se zavedením či zrušením určitého institutu, měl v zájmu daňových poplatníků zrealizovat takovou daňovou reformu, která zajistí spravedlivé, neutrální a jednoduché zdanění všech zisků. A to takovým způsobem, aby bylo nejen nemožné, ale z pohledu daňových poplatníků také zbytečné hledat únikové cesty, jak se placení daní vyhnout.

Seznam použité literatury

- Bakeš, M. a kol., Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003
- Hamerníková, B., Kubátová, K., Veřejné finance – učebnice. Praha: EUROLEX Bohemia, 2000
- Kubátová, K., Daňová teorie a politika, Praha : ASPI Publishing, 2003
- Kubátová, K., Vybíhal, V., Optimalizace daňového systému ČR, EUROLEX, 2004
- Mandel. M., Tomšík, V., Monetární ekonomie v malé otevřené ekonomice, Praha: Management Press, 2003
- Marek, P., Radová, J., Skutečný okamžik realizace daňové úspory, Acta Economica Pragensia, 2002, roč. 10, č. 1, s. 104-116
- Musgrave R. A., Musgrave P. B., Veřejné finance v teorii a praxi, Management press, Praha 1994
- Nerudová, D., Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie, ASPI, a.s. 2005
- Radvan, M., Zdanění majetku v Evropě, C.H. Beck, 2007
- Široký, J., Daně v Evropské unii, Linde Praha, a.s. 2007

Internetové zdroje:

mfr.cz
mzv.cz
mpo.cz
mpsv.cz
Euroskop.cz