

**UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE**

**PRÁVNICKÁ FAKULTA**

**Ing. Jan Žiačik**

**DAŇOVÁ SOUSTAVA  
A  
DOHODY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO  
ZDANĚNÍ**

**Diplomová práce**

Vedoucí diplomové práce: **Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.**

Katedra: **Finančního práva a finanční vědy**

Datum vypracování práce: **23.11.2008**

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených.

V Praze dne 23.11.2008

## **OBSAH**

ÚVOD.....	4
<b>1. DAŇOVÁ SOUSTAVA.....</b>	<b>7</b>
1.1. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKY OBECNÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY.....	7
1.1.1. ZÁKLADNÍ POJMY.....	7
1.1.2. KONSTRUKČNÍ PRVKY DANÍ.....	8
1.1.3. FUNKCE DANÍ.....	13
1.1.4. POŽADOVANÉ VLASTNOSTI DANÍ.....	14
1.1.5. ČLENĚNÍ DANÍ.....	15
1.2. HARMONIZACE DANÍ V EU.....	18
1.3. DAŇOVÁ SOUSTAVA ČR 2008.....	23
1.3.1. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA.....	23
1.3.2. STRUČNÁ SPECIFIKACE NAVRHOVANÝCH ZMĚN.....	23
1.3.3. ANALÝZA PŘÍMÝCH DANÍ.....	25
1.3.4. ANALÝZA NEPŘÍMÝCH DANÍ.....	44
<b>2. DOHODY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....</b>	<b>52</b>
2.1. PŘÍČINY VZNIKU DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	52
2.2. METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ.....	53
2.3. VZOROVÉ SMLOUVY.....	60
2.4. DOHODY V ČESKÉ REPUBLICCE.....	67
ZÁVĚR.....	71
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ.....	75
RESUMÉ.....	77

## ÚVOD

Na konci roku 1989 nastoupila Česká republika, tehdy ještě jako součást Československa, cestu návratu mezi tzv. tržní ekonomiky, kam od vzniku Československa v roce 1918 až do roku 1945 (resp. 1948) bezesporu patřila.

Pro její státní rozpočet po roce 1989 je charakteristický v podstatě permanentní růst výdajů. K pokrytí těchto rostoucích výdajů je zapotřebí, aby současně odpovídajícím způsobem rostly i rozpočtové příjmy. Vzhledem k tomu, že přes polovinu příjmů státního rozpočtu tvoří daně (v širším pojetí daní zahrnujících i příspěvky na sociální zabezpečení dokonce přes 90%), je daňová soustava nejvýznamnějším prostředkem zajištění potřebných příjmů.

Pro správné fungování daňové soustavy je nezbytně nutné optimální nastavení. Vzhledem k tomu, že vývoj daňové soustavy každého státu je ovlivněn jedinečnou kombinací faktorů, mezi kterými můžeme uvést vlivy historické, ekonomické, sociální, politické a řadu dalších, nelze vytvořit jediný model daňové soustavy univerzálně aplikovatelný ve všech státech. Každý stát musí svou daňovou soustavu optimalizovat podle svých podmínek. Tento proces již v minulosti probíhal a nadále probíhá i v České republice.

Ovšem podle mého názoru je bohužel třeba konstatovat, že přes všechny dosud uskutečněné změny Česká republika nevyužila dostatečně svou historickou příležitost vytvořit moderní daňovou soustavu splňující obecné požadavky na ní kladené, kterou dostala v roce 1989. I nadále je pro naši daňovou soustavu charakteristická velká složitost daňových předpisů vedoucí často k nejednoznačnému výkladu, stejně jako permanentní nestabilita vyvolaná neustálými změnami právních předpisů upravujících daně. Tyto změny jsou sice zpravidla vedeny snahou o zlepšení a upřesnění daňové legislativy,

ale v konečném důsledku naopak přinášejí pro daňovou soustavu větší komplikovanost a snížení její přehlednosti a srozumitelnosti. Vždyť např. jeden z klíčových zákonů zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů doznal od roku 1993 více než 90 novelizací a v podobném duchu, i když v menší míře se nesly i změny ostatních daňových zákonů.

I to je jedním z důvodů, proč se první část této práce zabývá mimo jiné charakteristikou současné daňové soustavy ČR - při použití názorů autora získaných více než 15letými osobními zkušenostmi s podnikatelským prostředím a s ním související daňovou soustavou v České republice.

Vyčerpávající charakteristika vlastní daňové soustavy je sama o sobě tématem na mnohasetstránkovou monografii, obdobně to platí i pro dohody o zamezení dvojího zdanění. Proto se práce po uvedení výčtu charakteristik obecné daňové soustavy zaměřuje na analýzu aktuální daňové soustavy České republiky jednak z pohledu de lege lata, ale zejména některými autorovými návrhy změn, které by měly vést k lepšímu fungování daňové soustavy ČR do budoucna, tedy pohledu de lege ferenda.

V současné době charakteristické neustále se zrychlujícím a prohlubujícím procesem celosvětové globalizace roste stále více význam vzájemně výhodných hospodářských vztahů mezi státy i jejich jednotlivými příslušníky. Stále více příslušníků jednoho státu, ať osob fyzických či právnických, investuje ve státech jiných, buď přímo, nebo prostřednictvím kapitálových účastí v nejrůznějších podobách. Z těchto investic jim potom plynou příjmy, jejichž zdanění, které nabývá mezinárodního charakteru, je třeba řešit. A vedle toho vzniká a rozvíjí se stále více firem nadnárodního charakteru, které působí v několika státech současně a také u nich je

třeba řešit otázku zdanění v mezinárodním měřítku. Proto by izolovaná charakteristika daňové soustavy jakéhokoliv státu bez jejích mezinárodních souvislostí nebyla úplná.

Při zdaňování výsledků hospodářské činnosti jednotlivých daňových subjektů může nastat situace, kdy jeden příjem, popř. i majetek má být podle práva jednoho státu zdaněn z důvodu "původu" tohoto příjmu nebo umístění tohoto majetku na území státu a ve státě druhém z důvodu daňového domicilu příslušného daňového subjektu. K tomu, aby se zamezilo nepříznivým dopadům této situace, slouží dohody o zamezení dvojího zdanění.

Druhá, rozsahem o něco menší část práce, týkající se dohod o zamezení dvojího zdanění je proto určena k doplnění poznatků o daňové soustavě jako jednoho z výrazů suverenity státu o některé mezinárodní aspekty.

Daň je pojem, který je používán jak ekonomy tak právníky. Vzhledem k tomu, že převážná většina prací českých autorů se zabývá buď zkoumáním ekonomických aspektů daní a daňové soustavy nebo aspekty právními, snaží se tato práce o syntetický pohled, charakterizující daňovou soustavu z pohledu právního i ekonomického současně.

# 1. DAŇOVÁ SOUSTAVA

## 1.1. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKY OBECNÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY

### 1.1.1. POJMY DAŇ A DAŇOVÁ SOUSTAVA

Přesto, že s výrazem daň se setkáváme téměř každodenně a v podstatě každý člověk alespoň intuitivně cítí význam tohoto slova, ani u tohoto nejzákladnějšího pojmu daňové soustavy není jeho pojetí jednoznačné. V zásadě je možno rozlišit **2 základní pojetí pojmu daň**.

**V širším slova smyslu** rozumíme daní povinnou nenávrtnou platbu do veřejného rozpočtu.<sup>1</sup> Někteří autoři uvádějí tuto definici v rozšířené podobě jako: povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu<sup>2</sup>. Jako taková je nenávrtná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Takto se daň vymezuje zpravidla vůči ostatním příjmům veřejných rozpočtů, tj. správním poplatkům, které slouží jako částečná úhrada nákladů spojených s činnostmi státních orgánů nebo za oprávnění poskytovaná poplatníkovi<sup>3</sup> a které jsou ve své podstatě dobrovolné a účelové a půjčkám čili návratným příjmům rozpočtu. Daně v tomto pojetí zahrnují i příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla i místní

---

<sup>1</sup> Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005, str. 9

<sup>2</sup> Vančurová Alena, Láčhová Lenka, Daňový systém ČR 2008, nakladatelství I.VOX, a.s., Praha 2008, str. 9<sup>2</sup>

<sup>3</sup> Bakeš Milan a kol, Finanční právo, nakladatelství C.H.Beck, Praha 2006, str.188

poplatky. Definici daně ve svém širším pojetí používá i OECD.<sup>4</sup> (Organizace pro mezinárodní koordinaci a rozvoj) při mezinárodním srovnání daní a daňového zatížení.

**V užším pojetí** rozumíme daněmi pouze ty platby, které jsou jako daně označeny. Takto bude chápána daň dále v této práci.

Daňová soustava je tvořena souhrnem daní, které platí daňoví poplatníci v příslušném státu. Tyto daně jsou upraveny v daňových předpisech. V souladu s čl. 11, odst. 5 Listiny základních práv a svobod, lze daně ukládat jen na základě zákona. Proto jsou povinnosti placení jednotlivých daní v České republice stanoveny výhradně zákony.

Ministerstvo financí ČR může být zákonem zmocněno k vydání obecně závazného právního předpisu k provedení zákona-tak jak je to např. v §39 písm. d zákona o daních z příjmů. Pokud není stanoveno dále jinak všechny daňové zákony České republiky, které jsou citovány či používány v této práci, jsou ve znění účinném k 1.1.2008.

### **1.1.2.KONSTRUKČNÍ PRVKY DANÍ**

Stejně jako neexistuje jednotná definice pojmu daň ani vymezení základních konstrukčních prvků daní a daňové soustavy není v literatuře jednotné. Různí autoři uvádějí různé skupiny konstrukčních prvků.

Pro účely této práce budeme za základní konstrukční prvky považovat: daňový subjekt, předmět daně, osvobození od daně,

---

<sup>4</sup> Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005, str. 9



základ daně, odpočty od základu daně, sazbu daně, slevy na dani, zdaňovací období, a otázky správy daní včetně placení daní a daňového přiznání.

**Daňový subjekt** je souhrnné označení fyzických a právnických osob, na něž se daň vztahuje. V daňových zákonech bývá daňový subjekt označován jako daňový poplatník či plátce daně. Pojem daňový poplatník se používá zejména v úpravě přímých daní. Rozumí se jím osoba, jejíž příjem nebo majetek je přímo podroben dani.

Zejména v zákonné úpravě daní nepřímých se pro označení daňového subjektu používá pojem plátce, jako osoby odvádějící daň, kterou vybrala od poplatníků, a v obdobném smyslu i u daně z příjmů srážené u zdroje, kdy plátce je povinen daň z příjmu poplatníkovi srazit a odvést finančnímu úřadu. V některých případech, pokud poplatník sám daň nezaplatil, přistupuje ještě daňový ručitel, což je osoba povinná zaplatit daň v tomto případě místo poplatníka.

Daňovými subjekty jsou nejčastěji jednotlivé fyzické nebo právnické osoby. Někdy ovšem tvoří daňový subjekt více osob spojených na základě určitého kritéria. Potom hovoříme o společném zdanění. To mělo význam zejména při existenci progresivní sazby daně u daně z příjmů fyzických osob, kdy společné zdanění umožňovalo snížit celkové daňové zatížení (např. u manželů).

**Předmět daně** neboli objekt daně je označením hospodářské skutečnosti, na jejímž základě je možno uložit poplatníkovi daňovou povinnost<sup>5</sup>. Podle objektu daně je také daň nazvána. Objekty je

---

<sup>5</sup> Bakoš Milan a kol, Finanční právo, nakladatelství C.H.Beck, Praha 2006, str.194

možno z teoretického hlediska rozdělit do 4 skupin: Hlava, majetek, důchod, spotřeba<sup>6</sup>

Přesné určení objektu je důležité i pro správné stanovení daňového základu. Co je a co není předmětem příslušné daně, bývá vymezeno v zákonech upravujících jednotlivé druhy daní. Např. zákon o daních z příjmů stanoví v § 3 odst. 1, že předmětem daně z příjmu fyzických osob jsou

- a) příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky
- b) příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti
- c) příjmy z kapitálového majetku
- d) příjmy z pronájmu
- e) ostatní příjmy.

V § 3 odst. 4 je dále stanoveno, které příjmy nejsou předmětem daně- tj. např. úvěry a půjčky.

Předmět daně specifikuje důvod stanovení daňové povinnosti. Ale i když je něco předmětem daně, neznamena to ještě nutně, že to bude zdaněno zcela.

Modifikaci zdanění upravuje institut **osvobození od daně**. V našem výše uvedeném příkladu daně z příjmu fyzických osob jsou příjmy, které jsou sice předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny, uvedeny v § 4. Např. podle § 4 odst. 1, písm. c jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje movitých věcí, ale toto osvobození se nevztahuje na příjmy z prodeje motorových vozidel, letadel a lodí, pokud doba mezi nabytím a prodejem nepřesahuje 1 rok nebo, pokud tyto movité věci jsou zařazeny do obchodního majetku, popř. jsou prodávány do 5 let od jejich vyřazení z obchodního majetku.

---

<sup>6</sup> Vančurová Alena, Láchová Lenka, Daňový systém ČR 2008, nakladatelství I.VOX, a.s., Praha 2008, str. 13

**Základ daně** je označení předmětu daně, který je nějakým způsobem kvantifikován, ať už v měrných jednotkách, nebo v penězích. To znamená, že základ daně určuje, z čeho bude daň vyměřena. V peněžních jednotkách se základ daně vyjadřuje u tzv. valorických daní (typická daň z příjmu), měrné jednotky se používají u tzv. daní specifických (např. některé spotřební daně).

**Odpočty od základu daně** jej dále modifikují. Můžeme je dělit na standardní, které za splnění podmínek stanovených zákonem může uplatnit každý poplatník a nestandardní, které mohou uplatnit jen daňové subjekty splňující určité podmínky a jen v prokazatelně vynaložené výši. Odpočty, zejména standardní, které zpravidla zohledňují sociální postavení poplatníka, se často používají pro realizaci cílů v oblasti sociální politiky. Nutno však zároveň uvést, že zpravidla komplikují daňový systém.

**Daňová sazba** představuje měřítko pro stanovení daně z daňového základu. V širším slova smyslu tak lze označit algoritmus, kterým se určí velikost daně z daného základu daně. Sazbu daně lze rozdělovat na pevnou a poměrnou (resp. relativní).

Pevná sazba je určena jednotnou částkou bez ohledu na hodnotu základu daně a je vztažena k měrné jednotce základu daně (např. sazba daně za 1 m<sup>2</sup> zastavěné plochy a pod.).

Sazba poměrná je stanovena procentem z hodnoty daňového základu. Můžeme ji dále rozčlenit na sazbu lineární, progresivní a popř. regresivní. Sazba lineární roste s růstem základu ve stejném poměru (tedy např. z 1.000 Kč 10 %, z 1.500 Kč 15 % atd.). Sazba progresivní roste vůči zvyšujícímu se základu daně rychleji než tento základ daně (např. z 1.000 Kč 10%, z 2.000 Kč 25 %), u sazby regresivní se se zvyšujícím se základem daně procento sazby daně

snižuje. (např. 1.000 Kč 10 %, 2.000 Kč 5 %). Sazby progresivní a teoreticky i sazby degresivní mohou vystupovat buď v podobě progresivně klouzavých sazeb, kdy je přechod k vyšší sazbě pozvolný, nebo progresivně stupňovitých, při kterých je mezi jednotlivými pásmy zvýšení daně poměrné. Technicky je to zajištěno tím, že u progresivně klouzavé sazby se vyšší sazba používá jen na část daňového základu přesahující určitou hranici, kdežto u sazby progresivně stupňovité na celý základ daně.

Jinou možností je členění sazby daně na jednotnou a diferencovanou. O jednotné sazbě hovoříme v případě, kdy se tato sazba používá na všechny typy a druhy předmětu daně bez ohledu na jeho kvalitu ( u nás např. sazba daně pro daň z příjmu fyzických osob), diferencovaná sazba daně se liší v závislosti podle druhu předmětu daně nebo jeho kvality (u nás např. sazba daně z přidané hodnoty ve výši snížené sazby 9% např. pro léky, potraviny a pod. a základní sazby 19 % uplatňované pro většinu zboží a služeb (obě sazby jsou platné pro rok 2008).

**Slevy na dani** se odečítají od vypočtené daně a tím snižují výslednou daň podobným způsobem jako odpočty od základu daně. Obdobným způsobem jako odpočty od základu daně je lze i členit na standardní a nestandardní, z jiného hlediska na absolutní a relativní. Standardní slevy na dani může při splnění zákonných podmínek uplatnit každý poplatník, nestandardní slevy představují zpravidla prokazatelné výdaje, o které lze snížit podle zákona výši daně a to buď v plném rozsahu, nebo o poměrnou část. Při absolutních slevách na dani je výše slevy určena pevnou částkou, u relativních slev potom jako procento snížení daně. Podobně jako odpočty od základu daně jsou i slevy na daních používány jako významný nástroj sociální politiky a současně jejich existence často komplikuje daňový systém.

**Zdaňovací období** je pravidelný časový interval, za který se daň vybírá. Základním zdaňovacím obdobím bývá 1 rok, resp. 12 za sebou jdoucích měsíců, u některých typů daní se používá i kratší zdaňovací období (např. u daně z přidané hodnoty čtvrtletí, popř. kalendářní měsíc). O zdaňovacím období hovoříme u opakujících se daní, tj. např. u daně z příjmu nebo daně z přidané hodnoty. Pokud se jedná o daň vybíranou jednorázově - např. daň z převodu nemovitostí, nelze hovořit o zdaňovacím období, zákon specifikuje pouze časový okamžik rozhodný pro podání daňového přiznání.

Svým způsobem lze ke konstrukčním prvkům daní přiřadit i charakteristiky týkající se výběru daní, tj. správu daní, daňové přiznání a placení daní. Správu daní provádí zejména finanční úřady a celní úřady. Daňové přiznání se podává v termínu, který bývá určen buď časovým intervalem od konce zdaňovacího období, nebo od jiného rozhodného okamžiku a specifikace pro úhradu daně.

Daň může být hrazena buď celá najednou, ve splátkách, nebo jsou vybírány zálohy a v daňovém přiznání je potom provedeno zúčtování a daň je buď doplacena nebo při přeplatku nárokováno její vrácení.

Termín splatnosti bývá buď jednotný s termínem pro podání daňového přiznání (např. u daně z příjmu) a nebo je stanoven časovým intervalem od jiného rozhodného okamžiku.

### **1.1.3.FUNKCE DANÍ**

Další významnou charakteristikou jsou funkce daní. V moderní ekonomice vyplývá funkce daní z existence veřejného sektoru.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005, str. 15

Proto bývají uváděny základní funkce daní shodně se základními funkcemi veřejného sektoru.

Jsou to funkce **alokační**, která má napravovat nedostatky trhu v neefektivnosti umisťování zdrojů, funkce **redistribuční**, která vede k přerozdělování částí důchodů od subjektů, kteří je vytvořili k jiným a tím ke zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých subjektů, popř. i k přesunům mezi chudšími a bohatšími regiony či perspektivními a méně perspektivními (např. z ekologického hlediska) odvětvími, funkci **stabilizační** k zmírnění cyklických výkyvů v ekonomice za účelem zajištění zaměstnanosti a cenové stability. Někteří autoři uvádějí ještě funkci **fiskální**, jako primární funkci daní, která spočívá v naplňování veřejných rozpočtů.<sup>8</sup>

#### 1.1.4. POŽADOVANÉ VLASTNOSTI DANÍ

Dalšími charakteristikami jsou požadované vlastnosti daní, tzv. daňové principy. Lze mezi nimi uvést spravedlnost, efektivnost, daňové stimuly, právní perfektnost a průhlednost.<sup>9</sup>

**Princip spravedlnosti** se projevuje buď jako princip platební schopnosti, podle kterého mají daně platit lidé podle své platební schopnosti, tedy bohatí platí více, chudí méně, nebo jako princip prospěchu, požadující, aby poplatníci za své daně obdrželi od státu odpovídající protihodnotu.

**Princip daňové efektivnosti** si klade za cíl jednak, aby daně nezpůsobovaly neefektivní alokaci zdrojů v ekonomice a dále aby

---

<sup>8</sup> Vančurová Alena, Láchová Lenka, Daňový systém ČR 2008, nakladatelství I.VOX, a.s., Praha 2008, str.10

<sup>9</sup> Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005, str.17

administrativní náklady spojené s výběrem daní byly jen v nezbytné výši.

**Princip daňových** stimulů vyžaduje, aby daně negativně neovlivňovaly ekonomické chování daňových subjektů, aby nepodkopávaly jejich úsilí pracovat či podnikat.

**Princip právní perfektnosti a průhlednosti** vyžaduje jasná, jednoznačná a srozumitelná pravidla stanovující daňové povinnosti.

### 1.1.5. ČLENĚNÍ DANÍ

Daně je možno členit z různých hledisek. Jedním z nejvýznamnějších a zároveň nejpoužívanějších je rozdělení na přímé a nepřímé daně.

Přímými daně se rozumí ty, které platí daňový subjekt sám přímo ze svého důchodu či majetku a nemůže je přenést na jiný subjekt. Řadíme k nim daně z příjmu a majetkové daně.

U nepřímých daní se předpokládá, že je daňový subjekt, který je odvádí neplatí z vlastního důchodu, nýbrž je přenáší na jiný subjekt. Do nepřímých daní řadíme zejména daň z přidané hodnoty a spotřební daně.

Dalším může být členění podle objektu, uvedené v části 1.1.2. této práce na: a) daně z hlavy což jsou daně placené všemi poplatníky bez rozdílu a bez použití jakýchkoliv třídících kritérií (v dnešní době se vyskytují jen ojediněle), b) daně z důchodů v současné daňové soustavě ČR např. daň z příjmu fyzických osob, c) daně ze spotřeby např. daň z lihu, d) daně z majetku např. daň z nemovitostí.

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka je možno daně rozdělit na osobní, mající vztah ke konkrétnímu poplatníkovi a zohledňující jeho platební schopnost- např. daň z příjmu fyzických osob, a daně "in rem" , placené bez ohledu na platební schopnost poplatníka- např. spotřební daně, daň z přidané hodnoty nebo daně majetkové.

Podle progrese je možno daně rozdělit na proporcionální, pro které se s růstem důchodu nemění míra zdanění, progresivní s růstem důchodu roste míra zdanění a regresivní , kdy s růstem důchodu klesá míra zdanění.

Podle daňového určení -tj. dle rozpočtu, do kterého plynou, lze daně třídit na nadstátní-placené do rozpočtu EU, státní daně naplňující celostátní rozpočet, daně vyšších územněsprávních celků a municipální daně plynoucí do rozpočtu obcí.

Bylo by možné uvést celou řadu dalších třídících kritérií. Na závěr této části uvádím pro zajímavost třídění daní podle OECD, které se používá pro mezinárodní srovnávání.<sup>10</sup>

### **1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů**

1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců

1110 Z příjmů a ze zisků

1120 Z kapitálových výnosů

1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností

1210 Z příjmů a ze zisků

---

<sup>10</sup> Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005, str. 35



1220 Z kapitálových výnosů

1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200

**2000 Příspěvky na sociální zabezpečení**

2100 Zaměstnanci

2200 Zaměstnavatelé

2300 Samostatně výdělečná osoba nebo osoba nezaměstnaná

2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300

**3000 Daně z mezd a pracovních sil**

**4000 Daně majetkové**

4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku

4110 Domácností

4120 Ostatní

4200 Pravidelné daně z čistého jmění

4210 Jednotlivci

4220 Společnosti

4300 Daně z pozůstalostí, dědické a darovací

4310 Daně z pozůstalostí a dědické

4320 Daně darovací

4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí

4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku

4510 Z čistého jmění

4520 Ostatní nepravidelné

4600 Ostatní pravidelné daně z majetku

**5000 Daně ze zboží a služeb**

5100 Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží

5110 Daně všeobecné

5111 Daně z přidané hodnoty

5112 Daně prodejní (obratové)

5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb

5120 Daně ze specifických zboží a služeb

- 5121 Spotřební daně
- 5122 Zisky z fiskálních monopolů
- 5123 Cla a dovozní daně
- 5124 Vývozní daně
- 5125 Daně z investičního zboží
- 5126 Daně ze specifických služeb
- 5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
- 5128 Ostatní daně ze specifického zboží a služeb
- 5130 Nezařaditelné do skupin 5110 a 5120
- 5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností
- 5210 Pravidelné daně
  - 5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel
  - 5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
  - 5213 Ostatní pravidelné daně
- 5220 Nepravidelné daně
- 5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
- 6000 Ostatní daně**
  - 6100 Placené výhradně podniky
  - 6200 Placené jinými subjekty než podniky nebo neidentifikovatelné

Z rozdělení je patrné širší pojetí daně.

## **1.2. HARMONIZACE DANÍ V EU**

V souvislosti s přistoupením České republiky k EU začala být aktuální i otázka harmonizace daní v rámci EU. Proto by analýza daňové soustavy bez zkoumání procesu harmonizace nebyla úplná. V Evropské unii je i nadále právní úprava daní považována za jeden z výrazů suverenity jednotlivých států. Přesto však vývoj evropské integrace vyžaduje pro potřeby fungování jednotného trhu od svých

aktérů spolupráci v daňové oblasti, ať už formou nutné výměny informací, harmonizace či alespoň koordinace daňových systémů.<sup>11</sup>

Harmonizace byla vyvolána potřebou odstranit veškeré překážky fungování jednotného trhu. Daňovou harmonizací rozumíme vzájemné přibližování a přizpůsobení celých národních daňových soustav i jednotlivých daní na základě dodržování společných pravidel zúčastněných zemí.<sup>12</sup>

Harmonizace každé daně může upravovat daňový základ, daňovou sazbu či otázky výběru daně. Ovšem to nemusí znamenat stejné daně se stejným základem i stejnou sazbou. Je požadováno pouze jejich sladění (přiblížení).

Hlavními nástroji harmonizace daní v EU je primární právo-zakladatelské smlouvy a právo sekundární- zejména směrnice a nařízení.

K dalším nástrojům pro sladování daňové politiky EU můžeme přiřadit zejména smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Ty jsou předmětem druhé části této práce.

**Spolupráci členských zemí EU v daňových otázkách je možno rozdělit do 2 oblastí- přímé daně a nepřímé daně.**

Na úvod je třeba konstatovat, že zatímco u nepřímých daní proces harmonizace poměrně úspěšně pokračuje, u přímých daní bylo dosaženo jen dílčích úspěchů a harmonizace spíše stagnuje.

---

<sup>11</sup> Široký Jan, Daně v Evropské unii, nakladatelství Linde Praha, a.s.,

<sup>12</sup> Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005, str. 87

**Příčiny** tohoto stavu je možno vidět v existenci rozdílných účetních systémů jednotlivých členských zemí používajících buď tzv. daňové účetnictví, ve kterém se hospodářský výsledek neliší od daňového základu ( např. Německo či Rakousko) nebo tzv. reálné účetnictví, ve kterém je účetní hospodářský výsledek sestavován primárně s cílem věrného zobrazení stavu účetní jednotky a k daňovému základu se z něho dospěje často až po složitých úpravách.

Tento způsob je uplatňován např. anglosaskými zeměmi a lze říci že i český systém se k němu blíží.

Druhou možnou příčinou může být neochota členských zemí k další harmonizaci přímých daní. Často ji považují za zásah do svých suverénních záležitostí a přímé daně, zejména firemní, využívají jako jednoho z nástrojů firemní politiky.

Přesto se i v **oblasti přímých daní** podařilo některé otázky řešit.

Jedná se o oblast **poskytování vzájemných daňových informací** upravenou později několikrát novelizovanou směrnicí č. 77/799/ECC, o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních a která si klade za hlavní cíle potírání mezinárodních daňových úniků a vyhýbaní se daním, identifikaci umělých přesunů zisků ve skupinách nadnárodních podniků a zajištění možnosti přítomnosti pracovníků správce daně jednoho členského státu na území jiného členského státu.

Další alespoň částečně upravenou oblastí je **zamezení dvojího zdanění** jednak prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění (podrobněji v 2.části diplomové práce) a jednak prostřednictvím směrnic -zejména směrnice č. 90/434/ECC tzv. směrnice o fúzích, č.

90/435/ECC, o společném zdanění mateřských a dceřinných společností, č. 2003/48/EC o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru a č. 2003/49/EC o zdaňování úroků a licenčních poplatků. Směrnice již byly implementovány do práva České republiky.

Na rozdíl od víceméně stagnující harmonizace přímých daní je **oblast nepřímých daní** již od samého počátku evropské integrace předmětem intenzivních jednání členských států. O tom svědčí mimo jiné i skutečnost, že nepřímým daním jsou již v původní smlouvě o založení EHS věnovány 3 články. Je to dáno tím, že harmonizace nepřímých daní je naprosto nezbytná pro zajištění volného pohybu zboží, služeb, osob a kapitálu-tedy fungování společného trhu.

Těžiště úpravy přitom spočívá v **oblasti daně z přidané hodnoty** a doplňující je **oblast spotřebních daní**. Aktuálním klíčovým dokumentem pro daň z přidané hodnoty je směrnice Rady č. 2006/112/EC, o společném systému daně z přidané hodnoty. Tento dokument komplexně nahradil dosavadní právní úpravu daně z přidané hodnoty.

Její text mimo jiné upravuje a vymezuje předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo plnění zdanitelných transakcí, okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, sazby, daně, osvobození od daně, odpočet daně, osoby povinné platit daň, povinnosti osob povinných platit daň, zvláštní režimy, zjednodušující postupy a dále ustanovil Výbor pro daň z přidané hodnoty.

Kromě toho směrnice např. prodloužila platnost aplikace snížených sazeb daně z přidané hodnoty do 31.12.2010 a stejně tak i platnost

minimální výše standardní sazby 15 %. S tím, že od 1.1.2011 bude stanovena nová minimální výše standardní sazby.

Dalším důležitým předpisem je směrnice 79/1070/ECC, která rozšířila platnost měrnice č. 77/799/ECC o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní i na oblast daně z přidané hodnoty.

Pro usnadnění vzájemného obchodu a kontroly zavedla v EU povinně daňové identifikační číslo, datový systém VIES, a kontrolní statistický systém Intrastat.

Spotřební daně jsou v EU harmonizovány ze stejného důvodu jako daň z přidané hodnoty, protože vstupují obdobným způsobem do cen a také ony by se tak mohly stát překážkou volného obchodu mezi státy EU.

Základem harmonizace spotřebních daní je tzv. horizontální směrnice Rady č. 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani.

Ta stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila výrobu, zpracování držení a přepravu výrobků zatěžovaných spotřební dani zavedla tzv. autorizované daňové sklady a Jednotný celní sazebník.

Tato směrnice odkazuje na skupinu tzv. strukturálních směrnic, které vymezují základy spotřebních daní a skupinu směrnic o sazbách stanovujících minimální sazby pro jednotlivé komodity.

Jak směrnice týkající se daně z přidané hodnoty, tak i směrnice z oblasti spotřebních daní byly implementovány do příslušných zákonů České republiky.

## **1.3. DAŇOVÁ SOUSTAVA ČR 2008**

### **1.3.1. ZÁKLADNÍ CHARAKTERISTIKA AKTUÁLNÍ DAŇOVÉ SOUSTAVY**

Současná daňová soustava České republiky je výsledkem několika procesů. Je to jednak velká daňová reforma v roce 1993, dále proces harmonizace s právem EU a dále daňová reforma realizovaná od roku 2007.

Ta vychází ze záměru Ministerstva financí ČR, který je publikován na stránkách MF ČR pod názvem: "Reforma daňového systému 2010". Realizace první fáze reformy je právně zakotvena v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Daňová soustava České republiky se skládá jak z daní přímých, tak i nepřímých.

K 1.1. 2008 ji tvoří tyto daně: daň z příjmu fyzických osob, daň z příjmu právnických osob, daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická, daň darovací, silniční daň, daň z přidané hodnoty, spotřební daně, tj. daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproduktů, daň z tabákových výrobků a nově od roku 2008 zavedené tzv. ekologické daně, tj. daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.

### **1.3.2 STRUČNÁ SPECIFIKACE NAVRHOVANÝCH ZMĚN**

Základním cílem této práce je navrhnout některé změny platné legislativy upravující daňovou soustavu, které by vedly k jejímu zlepšení, spočívajícímu jednak ve zjednodušení a stabilizaci a

zároveň by vyvolaly snížení administrativní zátěže nejmenších podnikatelů.

**Navrhovaná úpravy** podpoří rozvoj ekonomické aktivity zejména drobného a středního podnikání, což by mohlo vyvolat pozitivní dopad na zaměstnanost, a tím zároveň přispět i k částečnému zmírnění dopadů současné celosvětové krize, která ve stále větší míře zasahuje i do naší ekonomiky zejména tím, že snížením poptávky vyvolává pokles výroby a s ním spojený růst nezaměstnanosti.

Změny se týkají jak daní, které se podílejí nejvíce na naplňování státního rozpočtu, tak i daní s marginálním přínosem. Upravují zejména **způsob stanovení daně, sazby daně a rozdělování daňových výnosů.**

Práce se ale nezabývá ve větším rozsahu reformou veřejných financí, která by musela tyto změny v daňové soustavě zcela nezbytně doprovázet.

Ačkoliv se návrh změn netýká všech daní, bylo jeho nastavení vedeno snahou vytvořit relativně ucelený systém. Konkrétně se jedná o změnu zákona o daních z příjmů, zákona o dani z přidané hodnoty, zákona o dani z nemovitostí, zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, zákona o silniční dani, zákona o správě daní a poplatků a zákona o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním celkům (dále též jen "zákon o rozpočtovém určení daní"), popřípadě též zákona o spotřebních daních.



Podrobný popis jednotlivých součástí návrhu je uveden ve statích týkajících se příslušných daní. **Autorovy myšlenky de lege ferenda jsou pro přehlednost odlišeny kurzívou.**

### **1.3.3. ANALÝZA PŘÍMÝCH DANÍ V ČR**

Jak již bylo řečeno, přímými daněmi nazýváme ty, které zatěžují důchod či majetek daňového subjektu, ( v daňových zákonech upravujících přímé daně bývá nazýván jako poplatník), jež je dále nepřenáší na jiný subjekt.

Aktuální daňová soustava obsahuje jak přímé daně důchodového typu- daň z příjmu právnických osob a daň z příjmu fyzických osob, které jsou svým podílem na celkovém výběru hlavním zdrojem pramenícím z přímých daní, tak i přímé daně majetkového typu, tedy daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědická, daň darovací, silniční daň, které mají spíše doplňkový charakter.

Přesto, že přímé daně bývají považovány daňovou teorií za spravedlivější, dochází v České republice, stejně tak jako v celé Evropské unii, ke snižování jejich podílu na celkovém zdanění. Je to v souladu s názorem, který je od poloviny osmdesátých let v některých zemích EU zastáván, tj. že větší část daňového břemene by se měla přenést na spotřebu, což umožní odlehčení příjmům.<sup>13</sup>

**Daň z příjmu právnických osob** je přímou daní důchodového typu. Je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen: "zákon o daních z příjmů").

---

<sup>13</sup> Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005, str. 50

**Subjektem daně** podle zákona jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami a organizační složky státu podle zvl. předpisu. To znamená, že poplatníky jsou všechny právnické osoby-jak ty, které se zapisují do obchodního rejstříku tak i ty ostatní.

**Předmět daně** tvoří příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Poplatníci, kteří mají na území ČR své sídlo nebo místo vedení mají daňovou povinnost vztahující se jak na příjmy ze zdrojů v ČR, tak na příjmy ze zdrojů v zahraničí.

Poplatníci, kteří nemají sídlo na území ČR mají daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů v ČR. Zákon dále uvádí poplatníky, kteří jsou od daně osvobozeni, příjmy, které jsou vyňaty z předmětu daně a upřesňuje příjmy které jsou z předmětu daně vyňaty pro některé poplatníky a dále příjmy, které jsou od daně osvobozeny.

**Základ daně** je tvořen rozdílem mezi příjmy a výdaji (resp. náklady). Do základu daně se nezahrnují příjmy, které nejsou předmětem daně, a příjmy osvobozené.

**Sazba daně** pro rok 2008 činí 21 %. V roce 2009 má být snížena na 20 % a v roce 2010 na 19 %. Aktuální sazba je stanovena centrálně zákonem a je jednotná pro celé území ČR.

**Zdaňovacím obdobím** je a) kalendářní rok, b) hospodářský rok- který je tvořen řadou 12 za sebou jdoucích měsíců, která začíná jiným měsícem než lednem, c) období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního či hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení

zapsány do obchodního rejstříku, d) účetní období, pokud je toto účetní delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

**Daňové přiznání** se podává do 3 měsíců od konce zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je daň splatná.

Daň z příjmu právnických osob má největší podíl na daňovém výběru plynoucím z přímých daní. V roce 2007 to bylo 155.674 milionů Kč podle ročenky daňové správy. Přes klesající procento sazby se výběr daně z příjmů právnických osob každoročně zvyšuje.

**Navrhované úpravy** se týkají výše sazby, způsobu jejího stanovení a dělení daňových výnosů.

*Podle mého návrhu, by konečná sazba daně z příjmu právnických osob mohla být ještě výrazně nižší než je stávající- neměla by přesahovat 10 %.*

*Této výše by se dosáhlo v několika postupných krocích, pravidelným ročním snižováním o určité procento. Jeho přesné určení by muselo vycházet z podrobné analýzy dopadů tohoto opatření tak, aby snížení nezpůsobilo velký propad v rozpočtových příjmech. Vlastní sazba by se skládala ze 3 složek. Zákon o daních z příjmů by určil celkovou maximální výši sazby daně a dále výši tzv. centrální (nebo základní) složky sazby daně.*

*Stanovení druhé a třetí části sazby daně by bylo v kompetenci územní samosprávy s tím, že zákon by stanovil pouze minimální a maximální část této složky, a ÚSC a VÚSC by samostatně na základě zákona stanovovaly konkrétní výši sazby daně v tomto rozmezí, které by platilo pro všechny daňové subjekty se sídlem nebo místem podnikání na území kraje resp. obce.*

*Např. Centrální sazba daně by činila 4 %, sazba daně stanovená kraji by se mohla pohybovat v rozmezí 1-3 % a obdobným způsobem sazba stanovená obcí.*

*Zároveň by došlo ke změně zákona o rozpočtovém určení daní.*

**Podle současné úpravy** - tj. zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní činí podíl krajů z celostátního hrubého výnosu tzv. sdílených daní, kterými jsou daně z přidané hodnoty, daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti i funkčních požitků, daň z příjmu fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby, daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu právnických osob 8,92 % a podíl obcí 21,4 %.

Pro jednotlivé kraje jsou stanovena procenta v příloze výše uvedeného zákona a pro jednotlivé obce procenta uvedená v příloze vyhlášky MF.

*V navržené právní úpravě by se část daní vybraných od daňových subjektů se sídlem nebo místem podnikání na území obce resp. kraje dělila stanoveným podílem např. půl na půl mezi celostátní a místní rozpočet.*

*Tím by obce i kraje byly více zainteresovány na vytváření podmínek pro usídlování podnikatelů fyzických i právnických osob do jejich obvodů a tím na rozvoji zaměstnanosti v daných obcích a regionech.*

**Daň z příjmu fyzických osob** je přímou daní důchodového typu a je stejně jako daň z příjmu právnických osob upravena zákonem o daních z příjmů.

**Subjektem daně** - Poplatníky daně jsou všechny fyzické osoby. Zákon je rozděluje na ty osoby, které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují (tzn. daňoví rezidenti), a na ostatní poplatníky. Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost ze všech příjmů-tj. jak ze zdrojů na území ČR, tak i ze zahraničí, ostatní poplatníci jen ze zdrojů na území ČR.

Za poplatníky daně z příjmu fyzických osob jsou považováni i společníci veřejných obchodních společností a komplementáři komanditních společností při zdaňování podílu na zisku. Veřejná obchodní společnost, ač je podle zákona právnickou osobou, totiž neplatí daň z příjmu právnických osob.

Její zdaňování probíhá tak, že zisk (pokud je vytvořen) je nejprve rozdělen mezi společníky a ti jej poté zdaňují daní z příjmu fyzických osob, podle §7 zákona o daních z příjmů jako příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti. Obdobně postupují komanditní společnosti se zdaňováním částí zisku připadajících na komplementáře.

**Předmět daně** je zákonem rozdělen do 5 skupin podle druhu příjmů tj. příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky upravené v §6 zákona o daních z příjmů, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§7-7b), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z pronájmu (§9) a ostatní příjmy (§10).

Zákon uvádí dále příjmy, které nejsou předmětem daně, tj. např. příjmy z tzv. restitucí, příjmy získané dědictvím či darováním, z úvěrů a půjček, z rozšíření či zúžení společného jmění manželů, ze spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva, příjmy tzv. au-pair, a nově jsou z předmětu daně od 1.1.2008 vyňaty také příjmy získané darováním či převodem

nemovitostí a ostatního majetku v souvislosti s předčasným ukončením činnosti zemědělského podnikatele, příjmy z vypořádání mezi podílovými spoluvlastníky a z vypořádání společného jmění manželů a částka, o kterou byl překročen limit regulačních poplatků a doplatků na léčiva hrazená zdravotní pojišťovnou.

Dále zákon o daních z příjmů v § 4 **osvobození** od daně uvádí poměrně rozsáhlou část příjmů, které jsou od daně osvobozeny, rozdělenou do 41 písmen.

**Základ daně** se určuje jako rozdíl mezi příjmy a výdaji prokazatelně vynaloženými na jejich dosažení a udržení v členění, které je uvedeno pro předmět daně.

Takto získané dílčí základy daně jsou sečteny a je získán celkový základ daně, který se dále snižuje o ztrátu dosaženou v předchozích zdaňovacích obdobích a o **odpočty od základu daně**-tzv. nezdanitelnou část daně upravenou v § 15 zákona o daních z příjmů.

Sem patří např. dary poskytnuté na vymezené účely, část úroků z hypotečních úvěrů a překlenovacích úvěrů ze stavebního spoření, částky na penzijní připojištění, životní pojištění atd. Část příjmů zejména nerezidentů a u některých příjmů i rezidentů je ze základu daně vyňata a hradí se srážkou u zdroje. Jedná se zejména o podíly na zisku, příjmy z úroků a některé další příjmy.

**Sazba daně** je po novele z roku 2007 jednotná a činí pro rok 2008 15 %, v roce 2009 má činit 12,5 %.

Daň vypočtená ze základu daně se dále snižuje o částky **slevy na dani**, zohledňujícím jednak zaměstnávání zdravotně postižených osob, dále slevy poplatníků, kterým byl poskytnut příslib investiční

pobídky dle zvl. předpisu a potom skupina slev zohledňujících sociální postavení poplatníka tj. základní sleva na poplatníka, sleva v případě pobírání částečného či plného invalidního důchodu, sleva pro držitele průkazu ZTP/P, sleva na studenta připravujícího se soustavně na povolání, slevy na děti žijící ve společné domácnosti.

Na rozdíl od daně z příjmu právnických osob se za **zdaňovací období** považuje jen kalendářní rok (viz § 5 odst. 1 zákona o daních z příjmů).

Pro zdaňovací období 2008 již bylo zrušeno ustanovení o minimální výši daně v § 7c zákona o daních z příjmů, které pro některé poplatníky stanovilo povinnost platit minimální výši daně bez ohledu na skutečně dosahované příjmy.

**Daňové přiznání** se podává do 31.března roku následujícího po zdaňovacím období. Ve stejném termínu je daň splatná.

Daň z příjmu fyzických osob se pro účely daňového výběru člení na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, jejíž podíl na daňových výnosech v roce 2007 činil 126.388 mil Kč, tedy cca 22% a daň z příjmu fyzických osob podávajících daňové přiznání, jejíž výnos byl řádově menší- 17.003 milionů Kč, tedy cca 3 %. (Daň vybíraná srážkou u zdroje byla vykazována souhrnně za fyzické i právnické osoby a činila dohromady 15.700 milionů Kč, tedy cca 2,7 %).

**Navrhované úpravy** se týkají daňového paušálu, místní příslušnosti daňového poplatníka, sazby daně a způsobu jejího stanovení, rozdělování daňových výnosů.

Za základní úpravu u daně z příjmu fyzických osob považují úpravu paušální daně. Současná úprava je provedena v §7a zákona o daních z příjmů.

Podle jeho ustanovení může poplatníkovi, který provozuje podnikatelskou činnost bez zaměstnanců a spolupracujících osob, u kterého v 3 předcházejících zdaňovacích obdobích nepřesáhla roční výše příjmů 5.000.000 Kč, správce daně na jeho žádost (poplatníka) podanou do 31.ledna běžného zdaňovacího období stanovit daň paušální částkou.

Výše daně se stanovuje na základě rozdílu předpokládaných příjmů a předpokládaných výdajů. Ovšem v případě, kdy poplatník dosáhne příjmů podle §7 odst. 2 písm. d, tzn. podíly společníků veřejné obchodní společnosti či komplementáře komanditní společnosti na zisku popř. příjmů podle §7 odst. 2 - tj. z užití nebo poskytnutí práv průmyslového či jiného duševního vlastnictví či autorských práv, z výkonu nezávislého povolání, příjmů znalce, tlumočnicka, insolvenčního správce převyšujících 6 tisíc Kč,. je povinen podat řádné daňové přiznání a rozhodnutí o stanovení daně paušální částkou se ruší.

Podle mého názoru takto stanovená daň paušální částkou je těžko využitelná. Bylo by zajímavé mít k dispozici údaje o počtu poplatníků, kteří této úpravy v současné době skutečně využívají.

**Navrhovaná úprava paušálního zdaňování** by měla vést ke snížení administrativního zatížení nejmenších podnikatelů. Změna se týká současného §7a, zákona o daních z příjmů.

*Vymezení pojmu nejmenších podnikatelů by se odvíjelo od jejich dosažených ročních zdanitelných příjmů podle §7 zákona o daních*



*z příjmů, tj. příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, a nebylo by vázáno na skutečnost, zda pobírají i jiné zdanitelné příjmy zdaňované daní z příjmu fyzických osob.*

*Hranice těchto příjmů by mohla navazovat na hranici pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, tzn. buď výši 1.000.000 Kč zdanitelných příjmů ročně nebo by se snížila např. na 500.000 Kč ročně, popř. by byla vyjádřena v eurech např. 25.000 €.*

*V platnosti by zůstalo ustanovení, že paušální zdanění mohou využívat poplatníci bez zaměstnanců. Tedy poplatník, který by ve 2 předchozích zdaňovacích období dosáhl ročních zdanitelných příjmů maximálně 1.000.000 Kč za jeden rok (popř. ve výši jiné navrhované hranice), by podle svého uvážení mohl uplatnit daň paušální částkou, jejíž výše by byla zákonem pevně stanovena. Úprava počítá s částkou v řádu několika tisíc maximálně 10.000 Kč ročně.*

*Její přesné stanovení by bylo ještě nutno zvážit a provést podrobnější propočty jak z pohledu státního rozpočtu a případných dopadů na něj, tak i z pohledu vlivu na poplatníky.*

*Zaplacením této částky by byla daňová povinnost splněna a poplatník by nemusel vést další účetnictví ani daňovou evidenci a sledoval by pouze evidenčně dosahované příjmy. U poplatníků v 1. roce podnikání by se mohlo postupovat podle předpokládaných příjmů.*

*Daňový poplatník splňující podmínky by na začátku příslušného zdaňovacího období oznámil správci daně, že chce využívat paušálního zdanění. Správce daně by zkontroloval, zda jsou splněny podmínky pro použití a v kladném případě by vydal rozhodnutí o*

*povolení. Daňový paušál by zůstal v platnosti i při skutečně dosaženém příjmu převyšujícím zákonnou hranici do určité výše.*

*Pouze při překročení převyšujícím zákonnou hranici podstatným způsobem (mohlo by to být např. o 100 %), by se zrušil daňový paušál a poplatník by provedl zdanění příjmů při použití nákladů uplatněných procentem z příjmů tak, jak je obsaženo v současně platném §7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.*

*Daň stanovená paušální částkou by se hradila na začátku příslušného zdaňovacího období na základě rozhodnutí správce daně o povolení použití paušálního zdanění, což by zároveň zajistilo lepší rozložení vybíraných daňových příjmů (podobně jako se dnes platí zálohy), nebo klasicky po skončení zdaňovacího období.*

*Pokud by poplatník dosahoval i jiných příjmů zdaňovaných daní z příjmu fyzických osob- v současné úpravě podle § 6, 8, 9 a 10, mohl by základ podle §7 zdaňovaný paušální daní tvořit samostatný základ daně a ostatní příjmy by byly zdaňovány stávajícím systémem.*

*Vzhledem k systému rovné daně by tento způsob zůstal daňově neutrální. Daňový paušál by se již nesnižoval o položky slev na dani a různých odpočtů.*

**Další navrhovaná úprava** se v návaznosti na změny v dani z příjmu právnických osob a daně z přidané hodnoty **týká místní příslušnosti.**

V současné úpravě se "základní" místní příslušnost správce daně podle §4 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků u fyzické osoby řídí místem jejího bydliště, tj. trvalého pobytu.

*Podle navrhované úpravy by se místní příslušnost poplatníka fyzické osoby vážala na místo podnikání poplatníka. Toto místo by si poplatník určoval sám. Jeho právní úprava by se řídila pravidly pro sídlo právnické osoby.*

Důvod této úpravy je podrobněji vysvětlen u popisu úprav týkajících se daně z příjmu právnických osob (jedná se o motivaci ÚSC k vytváření podmínek pro usidlování podnikatelů v jejich obvodech).

**Další navrhovanou úpravou je změna sazby daně.** Stávající sazba daně platná pro rok 2008 činí 15 % a je jednotná pro celé území České republiky.

*Navrhuji zůstat i nadále u tzv. rovné daně s tím, že by se základní sazba daně postupně sjednotila se sazbou daně z příjmu právnických osob tak, aby se sjednotily podmínky pro různé formy podnikání.*

*Cílová sazba daně z příjmu fyzických osob by v mé úpravě neměla převyšovat 10 %. Obdobná s daní z příjmu právnických osob by byla i úprava stanovení sazby daně. Tzn. sazba daně z příjmu fyzických osob by se také skládala ze 3 částí.*

*Základ by opět tvořila část sazby centrálně stanovená pro celé území. Např. pokud vezmeme za základ celkovou sazbu daně 10 %, činila by celostátně stanovená a platná sazba např. 4 %.*

*Stanovení druhé části daně by bylo v kompetenci krajů a stanovení třetí části daně v kompetenci obcí, s tím, že část sazby stanovené krajem, by se mohla pohybovat v rozmezí 1-3 % a obdobně by se pohybovala sazba daně stanovená obcí ve které by bylo umístěno sídlo podnikání fyzické osoby.*

*Tato úprava by měla vyvolat větší zájem ÚSC na podpoře podnikání v dané obci, resp. daném regionu.*

*Navrhovaná úprava by byla doprovázena i změnou zákona č 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o rozpočtovém určení daní").*

*Stávající úprava rozdělování daňových výnosů by byla doplněna tak, že kraj by dostával podíl z části daně jím stanovené a obdobným způsobem by byla provedena úprava i pro obec. Procento podílu by bylo stanoveno zákonem, mohlo by to být např. 50% z takto stanoveného daňového výnosu. Zbylých 50 % by plynulo do celostátního rozpočtu.*

*V další části navrhuji zvážit existenci různých **slev na dani**, které zbytečně zatemňují skutečnou výši zdanění a zejména zjednodušit a zredukovat množství **osvobození od daně**, které jak bylo uvedeno ve stávající úpravě zabírá 41 písmen.*

*Ideální by bylo zrušit všechny slevy a všechna osvobození a dopady případně eliminovat ve vyšším snížení sazby daně. Protože by to ale asi bylo, zejména v současné politické situaci neprůchodné, navrhuji alespoň zrušit snížení daně na poplatníka obsažené v současném §35ba ve výši 24.840 Kč platné pro rok 2008 (a pro další období navrhované výši ve 16.560 Kč) a pečlivě zvážit nutnost existence všech bodů osvobození od daně a porovnat negativa jejich případného zrušení s pozitivy vyplývajícími ze zjednodušení a zprůhlednění systému dosaženého tímto dílčím krokem.*

**Přímé daně majetkového typu** mají ve srovnání z daněmi z příjmu nižší význam vzhledem k řádově nižšímu podílu na výběru daní.

Řadíme k nim daň z nemovitostí, daň z převodu nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a silniční daň.

**Daň z nemovitostí** je upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí. Skládá se z daně z pozemků a daně ze staveb.

**Subjekty daně** - poplatníci jsou až na malé výjimky vlastníci pozemků a nemovitostí.

**Předmět daně** z pozemků tvoří pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí, s výjimkou pozemků zastavěných stavbami, lesních pozemků s lesy ochrannými a zvláštního určení, vodních ploch (s výjimkou rybníků k intenzivnímu průmyslovému chovu ryb a pozemků určených pro obranu státu).

Předmětem daně ze staveb jsou stavby, byty a samostatné nebytové prostory. Některé stavby jsou z předmětu daně vyňaty. Jedná se např. o stavby vodohospodářské, rozvodů energií, veřejných dopravních cest atd. Část pozemků a staveb je od daně **osvobozena**. Jedná se např. o ty, které jsou ve vlastnictví státu či obcí nebo je spravuje Pozemkový fond.

**Základ daně** u pozemků se člení do 3 skupin. U pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů je základem cena půdy zjištěná jako součin výměry pozemku a sazby za 1 m<sup>2</sup> podle vyhlášky, u pozemků hospodářských lesů a rybníků s chovem ryb je základem cena pozemku zjištěná dle platných předpisů nebo výměra x 3.8 Kč/m<sup>2</sup>, u ostatních pozemků výměra v m<sup>2</sup>. Základem daně ze staveb je tzv. zastavěná plocha-tj. výměra půdorysu nadzemní části v m<sup>2</sup>.

**Sazba daně** je rozdělena do 6 skupin, činí u obytných domů 1 Kč/m<sup>2</sup>, u staveb pro rekreaci 3 Kč, u samostatných garáží 4 Kč, u

staveb pro podnikatelskou činnost 1-10 Kč podle druhu činnosti, u ostatních staveb 3 Kč, u bytů a samostatných nebytových prostor 1 Kč.

**Zdaňovací období** je kalendářní rok.

**Daňové přiznání** se podává do 31.1. zdaňovacího období, ale jen v případě, že došlo ke změně skutečností rozhodných pro stanovení daně. Nepřesahuje-li daň částku 5.000 Kč, je splatná najednou, jinak ve splátkách.

Daň z nemovitostí je charakteristická tím, že její výnos je v plné výši příjmem obce na jejímž území se nachází. Její podíl na celkových daňových příjmech za rok 2007 činil necelé 1 %, tj. cca 5,1 mld. Kč.

**Navrhované změny** navazují na změny navrhované pro daň z převodu nemovitostí a měly by zajistit lepší využívání nemovitostí (při respektování skutečnosti, že součástí vlastnického práva je i právo věc nevyužívat.) a "rozhybat" trh s nemovitostmi.

*Daň by plně zohledňovala hodnotu nemovitosti. Základem daně by byla odhadní cena nemovitosti. Zákonem by bylo stanoveno, že odhadní cenu pro účely daně zajišťuje obec, která má příjem z daně. Variantně by mohlo být povoleno, že si ocenění zajistí sám poplatník prostřednictvím autorizovaných odhadců.*

*S tím by mohla být spojena daňová úleva. Oceňování pro účely daně by se provádělo v delších časových intervalech-např. desetiletých, a ve zdaňovacích obdobích následujících po roce ocenění bylo upravováno koeficientem zohledňujícím např. inflaci.*

*Sazba daně by mohla být jednotná stanovená procentem. Popř. by mohla zohledňovat využití nemovitosti- např. zvýhodnit využití pro podnikatelskou činnost apod.*

**Daň z převodu nemovitostí** je upravena společně s daní dědickou a daní darovací zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí.

**Daňový subjekt** -poplatník je obecně prodávající, nabyvatel je ručitelem. V některých případech je poplatníkem nabyvatel (např. nabytí při výkonu rozhodnutí apod.) popř. oba převodce i nabyvatel (při výměně nemovitostí).

**Předmětem daně** je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. V některých případech je převod od daně osvobozen- jedná se např. o přechody a převody majetku z Pozemkového fondu.

**Základem daně** je cena zjištěná ke dni převodu (podle zvl. předpisu). V případě, že prodejní cena tuto cenu převyšuje, je to prodejní cena.

**Sazba daně** činí 3 % ze základu daně. O zdaňovacím období zde nemá smysl hovořit, neboť se jedná o jednorázové zdanění.

Daň je splatná ve lhůtě pro podání **daňového přiznání**, to se podává nejpozději do konce 3 měsíce následujícího po měsíci, v němž byl zapsán vklad práva do katastru nemovitostí.

**Navrhované úpravy** se týkají samotné existence této daně. *Domnívám se, že není důvodu, aby pouhý přechod vlastnictví majetku, který již byl ostatně zdaněn a často i několikrát, měl být zdaňován znovu.*

*Přesto, že podíl této daně na celkovém daňovém výnosu, jako jediné z majetkových daní, převyšoval v roce 2007 1 %-(činil téměř 2 %) tj. 9,774 mld. Kč navrhuji v návaznosti na úpravu daně z nemovitostí tuto daň v plné výši zrušit a to buď bez náhrady a nebo příjmy dosažené převodem nemovitostí podřadit do daní z příjmu (fyzických osob nebo právnických osob podle charakteru převodce) tak, jak je to upraveno již v současné době u nemovitého majetku zařazeného do obchodního majetku podnikatelů.*

*V návaznosti na tento krok by mohlo být zrušeno osvobození příjmů z prodeje nemovitostí upravené v současné době v zákonu o daních z příjmů §4 odst. 1, písm. a a písm. b.*

**Daň dědická a daň darovací** jsou, jak již bylo uvedeno upraveny společně s daní z převodu nemovitostí.

**Daňový subjekt**-poplatník daně darovací je zpravidla nabyvatel, u daně dědické je to dědic, **předmětem daně** je u daně darovací bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu nebo v souvislosti s ním, u daně dědické je předmětem daně nabytí majetku děděním.

Pro účely zdanění jsou osoby podle svého příbuzenského či jiného vztahu rozděleny do 3 skupin, nabytí majetku mezi osobami 1. a 2. skupiny je od daně osvobozeno.

**Základem daně** je cena majetku. **Sazba daně** je rozdělena podle skupin a podle hodnoty majetku, pro první skupinu v rozsahu 1-5 %, 2.skupinu 3-12%, pro 3.skupinu 7-40 procent.



**Daňové přiznání** se podává do 30 dnů od právní moci usnesení o ukončení dědického řízení, resp. do 30 dnů od nabytí majetku u darovací daně.

Význam těchto 2 daní pro daňové příjmy je opravdu marginální- podíl daně dědické za rok 2007 na celkových daňových příjmech činil o něco více než 0,1 %- tj. 692 mil Kč, podíl daně dědické dokonce méně než 0,02 %- 109 mil.

**Navrhované úpravy** se týkají existence těchto daní.

*Domnívám se , že administrativní náklady spojené s výběrem těchto dvou daní se blíží výnosu z jejich výběru, navíc je těmito daněmi zdaňován majetek již zdaněný, proto navrhuji daň darovací i daň dědickou zrušit.*

**Silniční daň** můžeme zařadit mezi přímé daně majetkového typu. Je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

**Subjekt daně** - poplatníci jsou podle zákona fyzické či právnické osoby, které jsou provozovateli vozidla registrovaného v ČR, popř. zaměstnavatel vyplácející zaměstnanci cestovní náhrady za použití osobního automobilu.

**Předmětem daně** jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, jsou-li používána k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti. Bez ohledu na to, zda jsou používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s nejvyšší povolenou hmotností alespoň 12 tun určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR.

Předmětem daně nejsou speciální pásová vozidla, zemědělské a lesnické traktory a jejich přípojná vozidla, vozidla, kterým byla přidělena zvláštní registrační značka.

Zákon dále stanoví **osvobození** některých vozidel od daně-např. vozidel zajišťujících linkovou vnitrostátní přepravu osob, vozidel na elektrický pohon atd.

Způsob stanovení **základu daně** je rozdělen do 3 skupin. Pro osobní vozidla se vychází ze zdvihového objemu motoru, pro návěsy ze součtu povolených hmotností na nápravy a z počtu náprav, pro ostatní vozidla z nejvyšší povolené hmotnosti v tunách a počtu náprav.

**Sazba daně** se pro osobní vozidla pohybuje v rozmezí 1.200 - 4.200 Kč, pro ostatní vozidla 1.800 - 50.400 Kč. Vozidlům přepravujícím náklad v tzv. kombinované přepravě, tj. s využitím železnice či vnitrozemské vodní přepravy, je poskytována sleva podle počtu jízd v této přepravě od 25 do 90 % .

**Zdaňovacím obdobím** je kalendářní rok. **Daňové přiznání** se podává do 31.ledna roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je splatná i daň.

Podíl silniční daně činí něco málo přes 1 %-tj. 5,915 mld. a je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury, který je určen pro financování silnic, dálnic a jiných dopravních cest.

**Navrhované úpravy** směřují k efektivnějšímu využívání vozidel, z hlediska ekonomického i ekologického.

Pro ČR je charakteristický permanentní růst nákladní dopravy, zejména prostřednictvím nákladních automobilů, často přetížených, které ve značné míře poškozují silnice při současném klesajícím podílu železniční dopravy.

Dále neustále vzrůstá počet evidovaných vozidel, při současném stárnutí vozového parku. Podle centrálního registru vozidel bylo v roce 2008 evidováno téměř 7 milionů vozidel v průměrném stáří více než 17 let.

V osobní přepravě roste podíl individuální dopravy na úkor veřejné hromadné dopravy.

Úprava by měla zvýhodnit používání vozidla plnicí přísnější ekologické předpisy z hlediska emisí, podporovat úspory a lepší využití neobnovitelných zdrojů nerostných surovin snížit zátěž dopravy na životní prostředí a podpořit veřejnou dopravu.

*Navrhuji zdanit veškerá motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, nejen ta, která jsou používána k podnikání. Sazba daně by zohledňovala jednak celkovou hmotnost vozidla čím vyšší celková hmotnost, tím vyšší sazba daně (úprava by platila i pro osobní vozidla)-tak jako je to v současné době u nákladních vozidel, a dále věk vozidla- čím starší vozidlo, tím vyšší koeficient pro sazbu daně.*

*Ve větší míře by byla uplatněna sleva na dani při využívání kombinované přepravy ne podle počtu jízd (tak jako je tomu nyní), ale podle poměru km uražených při využití železniční popř. lodní dopravy k celkovému poměru uražených km.*

*Vozidla plnicí zpřísněné emisní limity by byla zvýhodněna prostřednictvím odpočtu a nebo sníženou sazbou daně. Z výběru*

*daně by částečně mohla být financována, vedle obnovy silniční sítě, podpora rozvoje veřejné dopravy.*

#### **1.3.4. ANALÝZA NEPŘÍMÝCH DANÍ V ČR**

Nepřímé daně v současné daňové soustavě České republiky jsou zastoupeny jak v podobě všeobecné daně- tj. daň z přidané hodnoty, tak i tzv. selektivními daněmi, tj. spotřebními daněmi skládajícími se z daně z minerálních olejů, daně z lihu, daně z piva, daně z vína a meziproductů, daně z tabákových výrobků a dále tzv. ekologickými daněmi někdy též označovanými jako daně energetické<sup>14</sup>, tj. daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.

Vzhledem k tomu, že harmonizace u nepřímých daní v rámci EU je na poměrně vysokém stupni, jsou možnosti jejich úprav značně omezené.

Přesto existuje několik oblastí, které by bylo možno z důvodu optimalizace daňové soustavy změnit.

**Daň z přidané hodnoty** je základní nepřímou daní a to jak v České republice, tak v rámci celé Evropské Unie. Je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

**Daňové subjekty** daně z přidané hodnoty zákon označuje jako osoby povinné k dani. Jsou jimi právnické i fyzické osoby, které uskutečňují ekonomické činnosti, a to i právnické osoby, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání.

---

<sup>14</sup> Vančurová Alena, Láčková Lenka, Daňový systém ČR 2008, nakladatelství I.VOX, a.s., Praha 2008, str. 42

S účinností od 1.1.2008 byla do zákona nově dodána úprava tzv. skupin, čímž se rozumí skupina spojených osob se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce tzv. skupinovou registrací dle §95a zákona. Od uplatňování daně jsou osvobozeny osoby povinné k dani, pokud jejich obrat za předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhne částku 1.000.000 Kč.

**Předmětem daně** je podle zákona dodání zboží, převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě, poskytování služby, pořízení zboží z jiného členského státu EU, to vše za úplatu při poskytování ekonomické činnosti, a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

U **osvobození od daně** zákon rozlišuje osvobození bez nároku na odpočet a osvobození s nárokem na odpočet. Do osvobozených plnění bez nároku na odpočet jsou v souladu s právní úpravou EU zařazeny např. poštovní služby rozhlasové a televizní vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem pozemků, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií atd.

Do plnění osvobozených s nárokem na odpočet potom patří dodání zboží do jiného členského státu, pořízení zboží z jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, přeprava osob mezi jednotlivými členskými státy, dovoz zboží atd.

**Základem daně** je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je plnění uskutečněno, vyjma daně za toto plnění.

**Sazby daně** jsou 2- tzv. základní sazba, platící pro většinu zboží a služeb, pro rok 2008 činí 19 % a tzv. snížená sazba daně jen pro

zboží a služby vyjmenované v příloze zákona-ta pro rok 2008 činí 9 %. U daně z přidané hodnoty se neuplatňují slevy na dani, ale tzv. odpočet daně na vstupu.

Odpočet umožňuje osobě povinné k dani zaregistrované jako plátce daně, aby výši daně, kterou má odvést za svá uskutečněná zdanitelná plnění, snížila o daň, kterou zaplatila na vstupu za nakoupené zboží a služby od svých dodavatelů - plátců daně.

Nárok na odpočet má v případě, kdy přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti a to a) u zdanitelných plnění, u kterých jí vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) u plnění osvobozených s nárokem na odpočet daně, c) u plnění v rámci své ekonomické činnosti mimo tuzemsko, u kterých by měla nárok na odpočet v případě, že by se jednalo o plnění v tuzemsku, d) u některých plnění typu finanční činnosti v zákoně o dani z přidané hodnoty upravené v § 54 a nebo pojišťovací činnosti pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost na území ČR a e) u některých dalších činností, které nejsou považovány za převod nemovitostí nebo dodání zboží upravené v § 13 zákona o dani z přidané hodnoty.

**Zdaňovací období** je buď kalendářní čtvrtletí-pokud obrat plátce za předchozí kalendářní rok nedosáhl částky 10.000.000 Kč v ostatních případech je to kalendářní měsíc. Plátce si může zvolit za zdaňovací období kalendářní měsíc dobrovolně, i když nedosáhl stanoveného obratu.

**Daňové přiznání** se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je splatná i daň.

Výběr daně z přidané hodnoty se podílí největším procentem na celkovém daňovém výběru, podle údajů za rok 2007 to bylo více než 40 % (tj. 235,844 mld. Kč).

**Navrhované úpravy** se týkají zejména sazby daně z přidané hodnoty. Ideální systém zdanění je takový, který postihuje všechny případy, stejným způsobem a bez výjimek.

*Proto dle mého názoru ideální systém pro správné fungování daně z přidané hodnoty by byl systém s jedinou sazbou daně, ve kterém by dani podléhala všechna plnění a neexistovala by žádná plnění osvobozená od daně.*

Vzhledem k tomu, že v oblasti nepřímých daní harmonizace daňových soustav v rámci EU postoupila mnohem dále než u daní přímých, za současného stavu předpisů, kterými se ČR musí řídit, není tato myšlenka bohužel realizovatelná úplně.

*Proto alespoň navrhuji zavést pouze 1 sazbu někde na polovině mezi stávající sníženou sazbou a základní sazbou.. Nabízí se např. sazba ve výši 14 %. Ovšem vzhledem k výše uvedeným omezením, která jsou pro daň z přidané hodnoty specifikována zejména v tzv. "6 .směrnici", by tato sazba musela činit alespoň 15 %. Zároveň navrhuji zrušit všechna osvobozená plnění- toto opatření opět není realizovatelné za současné situace. ČR by nejprve musela (úspěšně) vyvolat tlak na změnu právní úpravy v rámci EU. A dále navrhuji snížit hranici pro povinnou registraci.*

*Jak jsem uvedl výše, ideální stav pro správné fungování by bylo, kdyby tato hranice byla nulová. Protože by to však neúměrně zatížilo nejmenší plátce, kteří dosahují relativně zanedbatelných tržeb, navrhuji hranici stanovit buď tak, aby byla sladěna s hranicí*

*příjmu pro možnost uplatnění daně z příjmu fyzických osob paušálem, nebo cca na polovinu stávající hranice- tzn. částku pohybující se v řádu 500.000 Kč zdanitelných příjmů za rok.*

**Spotřební daně** některými autory nazývané "akcízy" (z jejich označení v angličtině jako "exercise duties") jsou upraveny zejména zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Patří k nim daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů, daň z tabákových výrobků.

Zákon o spotřebních daních, který byl nově vydán v roce 2003 a byl již několikrát novelizován, je poměrně složitý.

**Subjektem daní-plátci** jsou provozovatelé daňového skladu, oprávnění příjemci, daňoví zástupci nebo výrobci, kterým vznikla daňová povinnost v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného oběhu, nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením a nebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně, a dále jsou plátci fyzické a právnické osoby, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu, v případě použití osvobozených výrobků pro účely jiné, než na které se osvobození vztahuje, obdobně to platí pro výrobky, u nichž byla vrácena daň, a dále v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků. Bližší vymezení plátců potom obsahuje úprava pro jednotlivé spotřební daně.

**Předmětem daně** jsou vybrané výrobky na daňovém území ES vyrobené nebo na daňové území dovezené. Zákon rozlišuje mezi okamžikem vzniku daňové povinnosti- tj. výrobou nebo dovozem a okamžikem povinnosti daň ve lhůtě přiznat a zaplatit (tedy okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na území ČR).



**Základem daně** je množství vybraného výrobku vyjádřené v měřicích jednotkách a u tabákových výrobků také cena pro konečného spotřebitele. Sazby daně jsou pevné a jsou stanoveny rozdílně pro jednotlivé druhy výrobků.

**Zdaňovacím obdobím** je kalendářní měsíc. Plátce podává celnímu úřadu **daňové přiznání** za každou daň samostatně do 25 dnů po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je daň splatná. Pro spotřební daně je charakteristické vrácení daně.

Podle údajů Ministerstva financí činil v roce 2007 podíl spotřebních daní na výběru daní 9 mil Kč. Ovšem podle finanční predikce do roku 2010 se má jejich výběr pohybovat cca na 1/2 výběru daně z přidané hodnoty.

**Navrhované úpravy**-jsou velice stručné. Je to dáno tím, že právní úprava spotřebních daní je poměrně značně svázána legislativou EU.

*Vzhledem k tomu, že část produktů zatěžovaných spotřebními daněmi tvoří tzv. nepreferované statky<sup>15</sup> tj. zejména alkohol a tabákové výrobky, bylo by možno využít jejich vyššího zdanění k ovlivnění poptávky po těchto produktech. Evropská legislativa omezuje sazby spotřebních daní pouze zdola, takže je toto zvýšení teoreticky možné.*

*Nabízí se myšlenka pokusit se snížit spotřebu těchto z hlediska zdravotního nežádoucích výrobků několikanásobným zvýšením jejich daňových sazeb, které by se promítlo do jejich ceny. Ovšem problém*

---

<sup>15</sup> Musgrave A. Richard, Musgraveová B. Peggy, Veřejné finance v teorii a praxi, nakladatelství Management Press, Praha 1994, str. 374

spočívá v tom, že poptávka po tomto druhu zboží bývá velice nepružná, což znamená, že se příliš nemění se změnou ceny.

Mohlo by potom dojít k tomu, že by se tímto krokem prudce zhoršila sociální situace skupin obyvatelstva s nižšími příjmy. Na druhou stranu by vybrané prostředky mohly být ve větší míře použity k prevenci.

*Spotřebních daní by bylo možno dočasně využít i k eliminaci případného propadu daňových výnosů způsobených snížením přímých daní, jejich přechodným zvýšením na dobu než by se projevíly pozitivní důsledky snížení přímých daní a než by se díky rozvoji produkce snížením sazeb vyvolaným začal celkový výběr dosahovaný z přímých daní opět zvyšovat.*

Celá úprava by ovšem vyžadovala podrobnější studii s hlubší analýzou všech potenciálních dopadů.

**Ekologické daně** jsou zbývající skupinou daní v aktuální daňové soustavě České republiky. Byly do ní zavedeny s účinností od 1.1.2008 zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Tento zákon zapracoval požadavky předpisů Evropských společenství. Řadíme mezi ně daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny.

**Subjekt daně-plátce** je u daně ze zemního plynu dodavatel, provozovatel distribuční soustavy, provozovatel přepravní soustavy, provozovatel podzemního zásobníku plynu, fyzická či právnická osoba, která použila plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, kterému odpovídají vyšší sazby, která použila osvobozený plyn k jinému účelu, která spotřebovala nezdaněný plyn, obdobně to platí pro pevná paliva a pro elektřinu.

**Předmětem daně** je plyn k pohonu motorů, k výrobě tepla, z pevných paliv černé uhlí, brikety a paliva z něho vyrobená, hnědé uhlí, brikety, koks polokoks, ostatní vyjmenované uhlovodíky, elektřina. Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit vzniká dodáním popř. spotřebou osvobozených energií a materiálů pro jiné účely, než ke kterým byly osvobozeny.

**Základem daně** je množství paliva v měrných jednotkách-tj. u plynu v MWh spalného tepla, u pevných paliv v GJ spalného tepla u elektřiny v MWh, **sazba daně** je vyjádřena pevnou částkou v Kč pro jednotlivé druhy médií, tj. u plynu je vyjádřena pevnou částkou v Kč/MWh u pevných paliv Kč/GJ u elektřiny Kč/MWh. Daň se potom vypočte jako základ daně x sazba daně.

**Osvobození** je stanoveno podle jednotlivých druhů médií- u plynu je zejména osvobozen plyn použitý pro výrobu tepla v domácnostech, k výrobě elektřiny, jako pohonná hmota při plavbě po vodách na daňovém území, u pevných paliv obdobně použití k výrobě elektřiny a kombinované výrobě elektřiny a tepla, v chemických, metalurgických a mineralogických procesech a výrobě koksu, a elektřiny zejména ekologicky šetrná elektřina. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání popř. dnem použití pro účely jiné než osvobozené.

**Zdaňovacím obdobím** je kalendářní měsíc, **daňové přiznání** se podává a daň se platí do 25. dne po skončení zdaňovacího období.

**Navrhované úpravy** vzhledem k nulovým zkušenostem s těmito daněmi v ČR prozatím nejsou. Nejprve je třeba zjistit, jak budou tyto daně fungovat v praxi.

## 2.DOHODY O ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ

### 2.1.PŘÍČINY VZNIKU DVOJÍHO ZDANĚNÍ

Mezinárodním dvojitým zdaněním rozumíme situaci, kdy jeden předmět daně, tedy příjem či majetek je opakovaně zdaněn ve dvou, popř. i více státech stejnou nebo obdobnou daní. Vzniká v důsledku kolize právních úprav dotčených států ve vztahu k příjmům téže osoby.

Lze rozlišovat dva druhy mezinárodního dvojího zdanění. Právní dvojí zdanění a ekonomické dvojí zdanění.

**Právní dvojí zdanění** spočívá ve vybírání obdobných daní od jednoho daňového poplatníka z téhož předmětu zdanění a za totéž období ve dvou či více daňových soustavách.<sup>16</sup> Dochází k němu tehdy, když dva či více států zdaňují u téhož poplatníka stejný příjem. Je to způsobeno tím, že každý stát zpravidla zdaňuje jednak všechny příjmy osob (fyzických i právnických) podle jejich daňového domicilu (tzv. osobní daňová příslušnost), a jednak zdaňuje všechny příjmy jejichž zdroj se nachází na území tohoto státu bez ohledu na daňový domicil (tzv. věcná příslušnost).

Často potom nastává situace, kdy příjem jedné osoby je jedním státem zdaněn na základě osobní daňové příslušnosti poplatníka a současně jiným státem zdaněn na základě věcné daňové příslušnosti.

**O ekonomickém zdanění** hovoříme v případě, kdy dva či více států zatěžují daní různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu

---

<sup>16</sup> Rylová Zuzana, Mezinárodní dvojí zdanění 2007, Nakladatelství ANAG, spol s r.o., Olomouc 2006, str. 11

zdanění. Jedná se zejména o transfery mezi podniky patřícími do nadnárodních společností.<sup>17</sup>

Neřešení výše uvedených situací by mohlo podkopávat ekonomickou aktivitu jednotlivých daňových subjektů a v konečném výsledku by mohlo mít nepříznivý dopad na rozpočty všech zúčastněných států. Proto s rozvojem mezinárodní ekonomické kooperace vzrůstá význam jednotné úpravy těchto situací a proto právní řády v podstatě všech států ve větší či menší míře obsahují i úpravu této problematiky.

V principu lze zamezit dvojímu zdanění mezi dvěma státy jednostranně nebo dvou či vícestranně. Jednostranně je úprava provedena vnitrostátní právní úpravou, dvou či vícestranně zamezení dvojího zdanění se zpravidla řeší mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění

Vzhledem k tomu, že právní řády jednotlivých států nemohou zabránit vysoké míře zdanění ve státě druhém ani vyloučit situaci, kdy je daňový rezident jednoho státu považován za rezidenta současně i v jiných státech, bývá mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění základním způsobem řešení tohoto problému.

## **2.2. METODY VYLOUČENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ**

Můžeme rozlišit 3 základní metody zamezení dvojímu zdanění a to metodu vynětí, metodu zápočtu a metodu zahrnutí daně do nákladů.

Tyto metody vylučují dvojí zdanění různým způsobem, buď jednostranně tím, že jsou zakotveny ve vnitrostátní právní úpravě

---

<sup>17</sup> Rylová Zuzana, Mezinárodní dvojí zdanění 2007, Nakladatelství ANAG, spol s r.o., Olomouc 2006, str. 13

jednoho státu, nebo dvou či vícestranně tedy mezinárodní dohodou o zamezení dvojího zdanění.

Pokud není možno dvojí zdanění úplně vyloučit, ať vnitrostátní úpravou nebo na základě mezinárodní smlouvy, bývá za určitých podmínek používána metoda zahrnutí daně do nákladů, která dvojí zdanění neodstraní, ale alespoň zmírní. Ve výčtu metod vyloučení dvojího zdanění je ale pro účely porovnání uvedena. Výčet uvádí souhrn všech teoreticky použitelných metod, ovšem v praxi se některé používají více, některé méně a některé vůbec, zejména z důvodů jejich nedostatků, tak jak je popsáno níže.

Dopady jednotlivých metod na celkové zdanění poplatníka jsou uvedeny na příkladech. Příklady používají stejných hodnot, aby bylo možno provést jejich srovnání.

Protože některé případy jsou srozumitelné pouze při existenci progresivní daně z příjmu fyzických osob, byla pro účely příkladu použita sazba daně platná v ČR v daňovém období 2006, tj.

<b>Základ</b>	<b>daně</b>	<b>Daň</b>	<b>Ze základu</b>
<b>Od</b>	<b>Do</b>		<b>přesahujícího</b>
0	121 200	12 %	
121 200	218 400	14 544+19 %	121 200
218 400	331 200	33 012+25 %	218 400
331 200	a více	61 212+ 32 %	331 200

Další hodnoty ve výpočtech byly následující: objem hrubých příjmů ze zahraničí byl počítán ve výši 500.000 Kč- uvedená hodnota znamená příjem přepočtený kurzem příslušné zahraniční měny, sazba zahraniční daně z příjmu fyzických osob 16 % (to odpovídá sazbě Rumunska), objem příjmů z tuzemska ve výši 1.000.000 Kč.

Pro zjednodušení nejsou ve výpočtu zahrnuty žádné odčitatelné položky ani slevy na dani.

**Metoda vynětí** označovaná ve smlouvách jako "exemption" je historicky starší než metoda započtení a v současné době se ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění uzavřených Českou republikou používá jen velice sporadicky a to v některých starších smlouvách. Je poměrně jednoduchá, avšak její nevýhodou je skutečnost, že může vést k jinému daňovému zatížení v cizím státě než ve státě příjemce.

Na druhé straně může naopak vést k opačné situaci, která je stejně tak nežádoucí, a způsobit tzv. mezinárodní dvojí nezdanění, spočívající v tom, že určitá část příjmů plynoucích z ciziny je na základě vnitrostátních předpisů cizího státu vyňata ze zdanění ve státě zdroje a zároveň za použití metody vynětí je vyloučena i v domovském státě.<sup>18</sup>

Je jí možno rozčlenit na 2 hlavní varianty a to metodu plného vynětí - (full exemption) a metodu s výhradou progresse- (exemption with progression), kterou je možno ještě dále dělit na metodu vrchního dílku (top slicing) a metodu zprůměrování (averiging).

**Metoda plného vynětí** spočívá v tom, že zahraniční příjem není zahrnován do tuzemského základu daně, takže dojde k rozdělení všech příjmů poplatníka na dvě části- jedna část, ze zahraničí, byla zdaněna tam a druhá část, z tuzemska, bude zdaněna v České republice.

---

<sup>18</sup> Bakeš Milan a kol, Finanční právo, nakladatelství C.H.Beck, Praha 2006, str. 389

Při použití této metody tedy není třeba zkoumat, jaké příjmy měl poplatník v zahraničí ani skutečnost, zda je zdanil, protože v České republice se zdaňují pouze příjmy tuzemské.

Nevýhodou této metody je skutečnost, že není daňově neutrální a nemusí být ani spravedlivá, neboť příjmy v zahraničí mohou být zdaněny odlišnou sazbou.

Dalším problémem je i fakt, že dochází ke zkreslování progresu u daně z příjmu fyzických osob. V aktuální daňové soustavě České republiky ovšem zavedením rovné daně tento problém odpadl. Tabulka uvádí, jak se metoda projeví na zdanění.

Základ daně ze zahraničí	500 000 Kč
Základ daně z tuzemska	1 000 000 Kč
Celkový základ daně	1 500 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí 16 %	80 000 Kč
Základ daně v ČR po vynětí zahr.	1 000 000 Kč
Daň v ČR	275 228 Kč
Celkem zaplacená daň	355 228 Kč

### **Metoda vynětí s výhradou progresu s metodou vrchního dílku**

Používá se u zdanění fyzických osob, pokud jsou zdaňovány progresivní sazbou daně. Zohledňuje skutečnost, že poplatníci s celkově většími příjmy by měli mít vyšší sazbu daně, aby byla zachována progresivita sazby.

Při metodě vrchního dílku se opět příjem rozdělí na příjem ze zahraničí a příjem z tuzemska a příjmy ze zahraničí, které byly v zahraničí zdaněny, se považují za první část příjmů-tedy zdaňovanou nižší sazbou, a příjmy z tuzemska jsou potom zdaněny jako další příjmy sazbou vyšší.



Metoda je popsána v následující tabulce:

Základ daně ze zahraničí	500 000 Kč
Základ daně z tuzemska	1 000 000 Kč
Základ daně celkem	1 500 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí 16 %	80 000 Kč
Daň z celého základu	435 228 Kč
Tuzemská daň z 1. části (ze zahr)	115 228 Kč
Daň z 2. části příjmů (z ČR)	320 000 Kč
Daň placená v ČR	$435\,228 - 115\,228 = 320\,000$ Kč
Celkem placená daň	$80\,000 + 320\,000 = 400\,000$ Kč

### Vynětí s výhradou progresu metoda zprůměrování

Opět má smysl v případě, kdy jsou příjmy v tuzemsku zdaňovány progresivní sazbou. Je pro poplatníka výhodnější než metoda vrchního dílku. Nejprve se vypočte daň z celého příjmu a vyčíslí se průměrná sazba daně získaná jako podíl celkové daně a celkového příjmu a touto sazbou je potom vypočtena skutečná daň z tuzemských příjmů.

Základ daně ze zahraničí	500 000 Kč
Základ daně z tuzemska	1 000 000 Kč
Základ daně celkem	1 500 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí 16 %	80 000 Kč
Daň z celého základu (sazbou ČR)	435 228 Kč
Průměrná sazba (daň:základ)	29,0152 %
Daň placená v ČR	292 152 Kč
Daň placená celkem	372 152 Kč

Metoda zápočtu se také vyskytuje ve dvou variantách a to jako metoda plného zápočtu a metoda zápočtu prostého.

**Metoda plného zápočtu** je jednodušší variantou. Spočívá v tom, že od celkové daně ve státě příjemce vypočtené z celých příjmů (tj. jak příjmů z tuzemska tak i ze zahraničí) se odečte (čili započte na úhradu) daň zaplacená v zahraničí bez ohledu na její výši.

Základ daně ze zahraničí	1 000 000 Kč
Základ daně z tuzemska	500 000 Kč
Základ daně celkem	1 500 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí 16%	80 000 Kč
Daň z celého základu	435 228 Kč
Daňový zápočet	80 000 Kč
Daň placená v ČR	355 228 Kč
Celkem na dani zaplaceno	435 228 Kč

**Metoda prostého zápočtu** je administrativně náročnější. Spočívá v tom, že daň zaplacená v zahraničí se odečte od celkové daně pouze do výše tzv. ukazatele, který se vypočte jako podíl zahraničního základu daně na celkovém. Tento ukazatel stanoví maximální možný odečet daně zaplacené v zahraničí, ve skutečnosti se ovšem odečte jen skutečně zaplacená daň (pokud je nižší).

Základ daně ze zahraničí	500 000 Kč
Základ daně z tuzemska	1 000 000 Kč
Základ daně celkem	1 500 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí 16 %	80 000 Kč
Daň z celého základu	435 228 Kč
Koeficient(Podíl zahr. ZD na celkovém ZD)	$500\,000 : 1\,500\,000 = 33,33\%$
Ukazatel maximálního zápočtu	$0,3333 \times 500\,000 = 166\,650\text{ Kč}$
Daň placená v ČR	$435\,228 - 80\,000 = 355\,228\text{ Kč}$
Celková zaplacená daň	435 228 Kč

**Metoda zahrnutí daně placené v zahraničí do nákladů** je sice technicky velice jednoduchá, ale nevede k zamezení dvojího zdanění nýbrž jen k jeho zmírnění a to za pomoci tuzemského právního řádu.

Tím, že poplatníkovi umožňuje odečíst daň zaplacenou v zahraničí vylučuje placení daně z daně. Používá se v případech, kdy není s některým státem uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění a neexistuje -li jednostranné vyloučení dvojího zdanění v tuzemském právním řádu.

Ovšem toto opatření nemůže chránit tuzemské daňové poplatníky před vysokým zdaněním v jiných státech, ani nemůže ovlivnit rozdělení daňových výnosů mezi stát příjemce a stát zdroje a nemůže zabránit tomu, aby daňový rezident jednoho státu byl považován za rezidenta i ve státech druhých. Použití je uvedeno v tabulce.

Základ daně ze zahraničí	500 000 Kč
Základ daně z tuzemska	1 000 000 Kč
Základ daně celkem	1 500 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí 16%	80 000 Kč
Snížení celkového základu o daň	1 420 000 Kč
Daň placená v ČR	409 628 Kč
Daň placená celkem	489 628 Kč

Na závěr uvádím pro srovnání se stejnými hodnotami výpočet celkového zdanění za situace, kdy neexistuje mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění, situace není upravena existencí vnitrostátní opatření k zabránění dvojího zdanění a poplatníkovi není umožněno ani zahrnutí zahraniční daně do nákladů

Z této tabulky je jasné patrné, že použití jakéhokoliv opatření je pro poplatníka daňově výhodnější než prosté zdanění v obou státech.

Základ daně ze zahraničí	500 000 Kč
Základ daně z tuzemska	1 000 000 Kč
Základ daně celkem	1 500 000 Kč
Daň zaplacená v zahraničí 16 %	80 000 Kč
Daň zaplacená v ČR	435 228 Kč
Daň zaplacená celkem	515 228 Kč

V našem příkladu se jako nejvýhodnější pro poplatníky jevila metoda úplného vynětí. Ovšem skutečný dopad použití jednotlivých metod by závisel jednak na konkrétní výši příjmů, zahraničního i tuzemského, na výši zahraniční a tuzemské sazby a na jejich vztahu. U obou metod započtení uvedených v příkladech je dále patrná daňová neutralita.

I z tohoto důvodu jsou tyto metody v současné době v dohodách o zamezení dvojího zdanění rozšířenější. Ovšem konkrétní použitou metodu si samozřejmě nemůže volit sám poplatník, možnost jejího použití je zakotvena buď v mezinárodní dohodě o zamezení dvojího zdanění nebo ve vnitrostátním právním řádu.

### **2.3.VZOROVÉ SMLOUVY**

První smlouvy o zamezení dvojího zdanění byly podepsány koncem 19.století. Zpočátku byly uzavírány víceméně nahodile, chyběla jednotná koncepce. Ovšem praxe v jejich používání přinesla potřebu jednotné terminologie a zajištění jednotného výkladu smluv. Proto mezinárodní organizace začaly usilovat o vytvoření jednotného vzoru smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterým by se smluvní státy řídily. Postupně došlo k vytvoření vzorových smluv a to

jednak OECD - vzorová dohoda k zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (tzv. OECD Model Tax Convention), která se používá pro smluvní úpravu mezi hospodářsky rozvinutými státy, a vzor OSN upravující vztahy mezi hospodářsky rozvinutými státy a rozvojovými zeměmi, kterým bývají na základě těchto smluv poskytovány jednostranné výhody. Zvláštní typ smlouvy používají USA, které neuplatňují princip zdanění podle rezidenství, nýbrž podle občanství.

Jelikož vzorová smlouva OECD ponechává smluvním státům volnost při rozhodování o použití metody zápočtu daně a nezavazuje smluvní státy k poskytování informací napomáhajících výběru daní příslušnými úřady jednotlivých států, Evropská komise usiluje o vytvoření modelu evropské smlouvy o zamezení dvojího zdanění, kterou by podepsaly všechny členské státy Evropských společenství a která by nahradila současné bilaterální smlouvy.

Ovšem vzhledem k tomu, že by tento model musel být přijat jako směrnice vyžadující jednomyslný souhlas všech členských států a toho prozatím nebylo dosaženo, zřejmě nebude tento cíl Komise realizován v blízké budoucnosti. Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění podle vzoru OECD má následující strukturu.

<b>Číslo článku</b>	<b>Obsah článku smlouvy česky</b>	<b>Obsah článku smlouvy anglicky</b>
1	Osoby, na které se S vztahuje	Persons Covered
2	Daně na které se S vztahuje	Taxed Covered
3	Definice	General definition
4	Rezident	Resident
5	Stálá provozovna	Permanent establishment
6	Příjmy z nemovitého majetku	Income from immovable property
7	Zisky podniků	Business profits

8	Mezinárodní doprava	Shipping, inland waterways transport and air transport
9	Sdružené podniky	Associated enterprises
10	Dividendy	Dividends
11	Úroky	Interest
12	Licenční poplatky	Royalties
13	Zisky ze zcizení majetku	Capital gains
14	Nezávislá povolání	Freelance occupation
15	Příjmy ze zaměstnání	Employment income
16	Tantiémy	Directors' Fees
17	Umělci a sportovci	Artists and Sportsmen
18	Důchody	Pensions
19	Veřejné funkce	Government Services
20	Studenti a učitelé	Students
21	Jiné příjmy	Other Income
22	Majetek	Capital
23	Zamezení dvojího zdanění -metoda vynětí -metoda zápočtu	-Exemption Method - Credit method
24	Zákaz diskriminace	Non-discrimination
25	Řešení případů cestou dohody	Mutual Agreement procedure
26	Výměna informací	Exchange of Information
27	Diplomaté a konzulární úředníci	Members of Diplomatic Missions and Consular Posts
28	Územní působnost	Territorial extension
29	Vstup smluv v platnost	Entry into force
30	Podmínky výpovědi smlouvy	Termination

K některým článkům podrobněji. Základní pojmy jsou upraveny v člancích 1-5.

**Článek č. 1** určuje osobní rozsah smlouvy tím, že jsou určeny osoby, na které se smlouva vztahuje. Mohou to být fyzické osoby, které mají bydliště v jednom či více státech nebo právnické osoby se sídlem v jednom nebo více státech.

**Článek č. 2** vymezuje věcný rozsah smlouvy vyjmenováním daní, na které se smlouva vztahuje. Jsou to daně z příjmu a z majetku.

**Článek č. 3** obsahuje definice některých základních pojmů užitých ve smlouvě. Cílem je zajistit jejich jednotný výklad. Pojmy, které ve smlouvě nejsou definovány, se vykládají podle významu, který mají v právu aplikujícího smluvního státu.

**Článek č. 4** stanoví daňové rezidenství poplatníka, neboli tzv. daňový domicil. Tím rozumíme vztah poplatníka ke státu, založený jeho osobní daňovou příslušností, ať již z důvodu svého bydliště, stálého bytu, státní příslušnosti u právnických osob z titulu sídla či vedení společnosti apod.

Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění se stanoví tzv. kritéria přednosti, která se postupně použijí tak, aby osoba s dvojitým daňovým domicilem pro účely smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohla být považována za daňového rezidenta pouze jednoho ze smluvních států. U fyzických osob bývá prvním kritériem stát, kde má stálý byt.

Má-li stálé byty v obou státech, přistupuje kritérium podle střediska trvalých zájmů. Dalším kritériem bývá obvyklý pobyt a nakonec státní občanství. Pokud se ani touto cestou nelze dobrat k jedinému domicilu, dohodnou se na řešení vzniklé situace zpravidla ministerstva financí smluvních států. U právnických osob se často používá kritérium místa skutečného vedení společnosti.

**Článek č. 5** obsahuje vymezení stálé provozovny. Pojem se používá ve vazbě na zdanění příjmů, které plynou daňovému rezidentovi jednoho státu z činností vykonávaných v druhém státě. Vznik stálé provozovny má rozhodující význam pro určení státu, ve kterém bude příjem podléhat zdanění.

Stálou provozovnou se rozumí trvalé zařízení, ve kterém podnik vykonává zcela či z části svoji činnost, a to bez ohledu na to, zda k tomuto zařízení či prostorám existuje vlastnické či jiné právo podniku a zda jsou tyto prostory využívány plně nebo částečně. Může se jednat např. o obchodní zastoupení, továrnu, prodejnu, určitou dobu trvající stavbu apod. Smlouvy zpravidla vymezují demonstrativně, které formy přítomnosti nerezidenta na území smluvního státu jsou a které nejsou považovány za stálou provozovnu.

Příjmy dosažené prostřednictvím stálé provozovny podléhají zdanění stejně jako příjmy tuzemských subjektů. Ve většině smluv o zamezení dvojího zdanění sjednaných Českou republikou je standardní šestiměsíční lhůta pro vznik stálé provozovny prodloužena na devět až dvanáct měsíců.

**Článek č. 6** pojednává o zdaňování příjmů z užívání nemovitostí. Opravňuje zdanit příjmy z užívání nemovitosti v tom státě, kde je nemovitost umístěna.

**Článek č. 7** upravuje zdanění zisků podniků. Tyto zisky mohou být zdaněny jen ve státě, ve kterém je podnik daňovým rezidentem. Ve druhém smluvním státě mohou být zdaněny, jen pokud se jedná o zisky získané z činnosti ve stálé provozovně v tomto státu.



**Článek č. 8** obsahuje zdanění v mezinárodní dopravě. Při mezinárodní dopravě se pohybuje náklad či cestující více státy. Vzhledem k tomu, že by bylo těžké rozdělovat zisky podle států, kterými doprava probíhá, zdanuje se zpravidla ve smluvním státu, kde se nachází skutečné vedení podniku (ne formální sídlo) a to z důvodu zamezení daňových úniků způsobených formální registrací společnosti v tzv. daňových rájích.

**Článek č. 9** vymezuje sdružené podniky a jejich zdaňování. Zejména umožňuje dodatečné zdanění zisků, které by bylo dosaženo mezi nezávislými podniky.

**Článek č. 10** upravuje zdanění dividend. Dividendy jsou zpravidla zdaňovány jak ve smluvním státě podle domicilu společnosti vyplácející dividendy, tak i ve státě akcionáře je pobírající s omezením, že ve státě společnosti vyplácející nesmí daň přesáhnout určitou hranici.

**Článek č. 11** specifikuje zdanění úroků. Podle některých smluv jsou úroky daněny jen ve státě příjemce úroků, v jiných bývá zdanění rozděleno mezi stát vyplácejícího a stát příjemce úroků. V tom případě ve státě zdroje nesmí daň přesáhnout určitou hranici.

**Článek č. 12** stanoví zdanění licenčních poplatků. Zdanění tzv. průmyslových licenčních poplatků bývá rozděleno mezi stát příjemce a stát vyplácejícího. Ve státě vyplácejícího bývá výše daně omezena horní hranicí. Licenční poplatky za autorská práva bývají zdaněny zpravidla pouze ve státě příjemce, méně často i zde bývá zdanění rozděleno mezi stát příjemce a stát zdroje. V tom případě bývá zdanění ve státě zdroje omezeno horní hranicí.

**Článek č. 13** upravuje příjmy ze zcizení majetku. Patří sem příjmy z prodeje movitých věcí, investičních nástrojů, majetkových práv a podílů na obchodních společnostech. Podle většiny smluv je možno zdanit pouze příjmy z prodeje movitého majetku patřící stále provozovně umístěné na území smluvního státu.

**Článek č. 14** se zabývá příjmy z výkonu nezávislých povolání. Rozumí se jimi např. odměny vědců, lékařů, právníků, daňových poradců apod. Rozlišuje se, zda ve státě zdroje mají či nemají stálou provozovnu. Pokud nemají, bývá tento příjem ve státě zdroje osvobozen. V novějších verzích vzorové smlouvy bývá tento článek vyňat a příjmy jsou považovány za příjmy podle článku 7 zisky podniků.

**Článek č. 15** stanoví, že příjmy ze zaměstnání podléhají zdanění ve státě, jehož je příjemce daňovým rezidentem. Ve druhém státě se zdaňují, byla-li práce vykonávána po dobu nejméně 183 dní v tomto státě, nebo byla odměna za práci vyplácena zaměstnavatelem s bydlištěm nebo sídlem v druhém státě a nebo byla tato odměna součástí nákladů stálé provozovny v tomto státě.

**Článek č. 16** upravuje tantiémy. Těmi se rozumí odměny za výkon funkce členů statutárních a dalších orgánů právnických osob. Tantiémy se zdaňují zpravidla ve smluvním státě jejich zdroje, to znamená tam, kde je rezidentem společnost, která je vyplácí.

**Článek č. 17** specifikuje zdanění příjmů umělců a sportovců. Právo na zdanění tohoto příjmu bývá přiznáno státu, na jehož území se jejich veřejné vystoupení koná. Zvláštní režim zdanění sportovců a umělců má přednost před ostatními články smlouvy, které by se případně mohly na uvedené příjmy vztahovat.

**Článek č. 18** vymezuje zdaňování důchodů. Ty bývají obvykle zdaňovány ve státě, jehož je poplatník rezidentem.

**Článek č. 19** upravuje zdaňování odměn z výkonu veřejných funkcí. A to tak, že jsou zpravidla zdaňovány státem, který odměnu za služby vyplácí.

**Článek č. 20** pojednává o zdaňování příjmů studentů a učitelů. U učitelů bývají příjmy zpravidla osvobozeny do 2 let od příjezdu a u studentů bývají osvobozeny příjmy spočívající v úhradě nákladů výživy, vzdělávání či výcviku.

**Článek č. 21** zahrnuje příjmy nezařazené v předchozích člancích.

Další články se věnují zejména úpravě procesních otázek tj. výběru použitého způsobu zamezení dvojího zdanění, rovnému přístupu, řešení sporů, územní působnosti, platností smlouvy a jejímu ukončení.

## **2.4 DOHODY V ČESKÉ REPUBLICĚ**

Vzhledem k tomu, že právní řád ČR neobsahuje ustanovení určující pravidla pro výklad mezinárodních smluv, ani zmocňující ustanovení pro určitý orgán státní správy k podávání oficiálního výkladu mezinárodních smluv, se pro výklad mezinárodních dohod o zamezení dvojího zdanění používají pravidla obsažená v člancích 31-33 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, vyhlášené ve sbírce zákonů pod č. 15/1988 Sb.

Podle této úmluvy má být mezinárodní smlouva vykládána v dobré víře, v souladu s obvyklým významem, který je přikládán výrazům použitým ve smlouvě v jejich celkových souvislostech a s

přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy. Přihlíží se i k pozdějším dohodám, které upravují výklad smlouvy nebo provádění jejích ustanovení, k pozdější praxi při provádění smlouvy i k příslušným pravidlům mezinárodního práva.

Podle zažité praxe v ČR vykládá mezinárodní dohody o zamezení dvojího zdanění Ministerstvo financí ČR ve spolupráci s Ministerstvem zahraničních věcí ČR. Kromě toho Ministerstvo financí vydává pokyny k provádění smluv, uveřejňované ve Finančním zpravodaji.

Tyto pokyny však nemají právní závaznost, s výjimkou případů, kdy ministerstva financí smluvních států jsou smlouvou o zamezení dvojího zdanění zmocněny k řešení obtíží či pochybností, které mohou vzniknout při výkladu či aplikaci smlouvy. K datu 1.8. 2008 má Česká republika uzavřeno 75 dohod o zamezení dvojího zdanění. Jsou seřazeny podle abecedy v následující tabulce.

<b>Smluvní stát</b>	<b>Platnost ode dne</b>	<b>Zveřejněno pod č.</b>
Albánie	10.09.1996	270/1996 Sb.
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
Ázerbajdžán	16.06.2006	74/2006 Sb.m.s.
Belgie	24.07.2000	95/2000 Sb.m.s.
Bělorusko	15.01.1998	31/1998 Sb.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
Bulharsko	02.07.1999	203/1999 Sb.
Čína	23.12.1987	41/1988 Sb.
Dánsko	27.12.1982	53/1983 Sb.
Egypt	04.10.1993	283/1995 Sb.
Estonsko	26.05.1995	184/1995 Sb.
Etiopie	30.05.2008	54/2008 Sb.m.s.

Filipíny	23.09.2003	132/2003 Sb.m.s.
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
Francie	01.07.2005	79/2005 Sb.m.s.
Gruzie	04.05.2007	40/2007 Sb.m.s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.
Indie	27.09.1999	301/1999 Sb.
Indonésie	26.01.1996	67/1996 Sb.
Irsko	21.04.1996	163/1996 Sb.
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.
Itálie	26.06.1984	17/1985 Sb.
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.
JAR	03.12.1997	7/1998 Sb.
Jordánsko	07.11.2007	88/2007 Sb.m.s.
Jugoslávie (SFRJ)	17.04.1983	99/1983 Sb.
Kanada	28.05.2002	83/2002 Sb.m.s.
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.
Korejská republika	03.03.1995	124/1995 Sb.
KLDR	07.12.2005	3/2006 Sb.m.s.
Kuvajt	03.03.2004	48/2004 Sb.m.s.
Kypr	30.12.1980	30/1981 Sb.
Libanon	24.01.2000	30/2000 Sb.m.s.
Litva	08.08.1995	230/1995 Sb.
Lotyšsko	22.05.1995	170/1995 Sb.
Lucembursko	30.12.1992	79/1993 Sb.
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
Makedonie	17.06.2002	88/2002 Sb.m.s.
Malajsie	09.03.1998	71/1998 Sb.
Malta	06.06.1997	164/1997 Sb.
Maroko	18.07.2006	83/2006 Sb.m.s.
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.

Moldávie	26.04.2000	88/2000 Sb.m.s.
Mongolsko	22.06.1998	18/1999 Sb.
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
Nigérie	01.12.1990	339/1991 Sb.
Nizozemí	05.11.1974	138/1974 Sb.
Norsko	09.09.2005	121/2005 Sb.m.s.
Polsko	20.12.1993	31/1994 Sb.
Portugalsko	01.10.1997	275/1997 Sb.
Rakousko	22.03.2007	31/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	11.08.1994	180/1994 Sb.
Rusko	18.07.1997	278/1997 Sb.
Řecko	23.05.1989	98/1989 Sb.
Spojené arabské em.	09.08.1997	276/1997 Sb.
Singapur	21.08.1998	224/1994 Sb.
Slovensko	14.07.2003	100/2003 Sb.m.s.
Slovinsko	28.04.1998	214/1998 Sb.
Srbsko a Černá Hora	27.06.2005	88/2005 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.06.1979	132/1979 Sb.
Španělsko	05.06.1981	23/1982 Sb.
Švédsko	08.10.1980	9/1981 Sb.
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.
Thajsko	14.08.1995	229/1995 Sb.
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.
Ukrajina	20.04.1999	103/1999 Sb.
USA	23.12.1993	32/1994 Sb.
Uzbekistán	15.01.2001	28/2001 Sb.m.s.
Velká Británie	20.12.1991	89/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
Vietnam	03.12.1998	108/1998 Sb.

## ZÁVĚR

Cílem práce byla analýza daňové soustavy obecně i z pohledu právní úpravy platné pro rok 2008 a to de lege lata a de lege ferenda.

Daní je chápána nenávratná platba do veřejného rozpočtu, která je za daň výslovně označena, daňovou soustavou souhrn daní placených poplatníky určitého státu.

Za charakteristiky daní je možno označit konstrukční prvky (tj. předmět, subjekt, základ, osvobození, odpočty a slevy, sazba, zdaňovací období), funkce (alokační, nedistribuční, stabilizační a fiskální), vlastnosti (spravedlnost, efektivnost, stimuly, právní perfektnost a průhlednost) a členění (klíčové je členění na daně přímé a nepřímé).

Se vstupem ČR do EU roste úloha harmonizace daní, která se lépe rozvíjí u daní nepřímých, byl sjednocen systém, zavedena jednotně daň z přidané hodnoty ve všech členských státech, postupně je sjednocováno pojetí předmětu daně, teritoriální působnosti, vymezení osob povinných k dani, okamžiku uskutečnění plnění, základu daně, sjednocovány sazby a plnění osvobozená od daně. U spotřebních daní byly nastaveny jednotné minimální sazby a sjednocen okruh zdaňovaných komodit. U přímých daní spolupráce spíše stagnuje - bylo dosaženo dílčích úspěchů v předávání informací, potírání mezinárodních daňových úniků a zamezování dvojího zdanění.

Aktuální daňová soustava ČR v roce 2008 se skládá z daní přímých i nepřímých. Největší podíl na daňovém výběru má daň z přidané hodnoty. Z přímých daní mají největší význam daně z příjmu - fyzických a právnických osob.

Navrhované úpravy se snaží zjednodušit, zefektivnit a stabilizovat daňovou legislativu.

Pro daně z příjmu je navrženo sjednocení sazby na 10 %, změna způsobu stanovení sazby - rozdělení kompetencí mezi stát, VÚSC a obce, a změna rozdělování rozpočtových výnosů, spočívající ve zvýšení podílu ÚSC na daňovém výběru daní, v rozsahu sazby ÚSC stanovované.

Pro daň z příjmu fyzických osob je dále navrhováno zjednodušení paušálního zdanění tak, aby bylo lépe použitelné pro drobné poplatníky, a dále změna určení daňové příslušnosti podle místa podnikání určeného poplatníkem a zjednodušení systému osvobození od daně, v ideálním případě zrušení.

Daň z nemovitostí by měla vycházet plně z odhadní ceny stanovované v desetiletých cyklech a upravované v následujících letech koeficientem podle inflace. Sazba by byla jednotná stanovovaná procentně.

Daň z převodu nemovitostí, daň darovací a daň dědickou je navrženo vzhledem k jejich malému přínosu a administrativním nákladům na výběr, zrušit.

Silniční daň v navrhované úpravě je zavedena pro všechna motorová a jejich přípojná vozidla. Stanovuje se s přihlédnutím ke stáří vozidla a jeho celkové hmotnosti. Je více zvýhodněna kombinovaná přeprava.

Pro daň z přidané hodnoty je navrženo zavedení jediné sazby ve výši 15 %, sladění hranice pro povinnou registraci s hranicí pro



možnost použití daňového paušálu u daně z příjmu fyzických osob a vyvolání jednání v rámci EU o zrušení osvobození některých plnění.

Pro spotřební daně je navrženo zvýšení za účelem regulace poptávky po nepreferovaných statcích a pro vyrovnání dočasného propadu daňových výnosů snížením přímých daní.

Vzhledem k nulovým zkušenostem s ekologickými daněmi nejsou zatím pro ně navrhovány změny.

S rozvojem mezinárodní spolupráce roste význam úpravy mezinárodního dvojího zdanění, vyvolaného konfliktem zdanění podle daňového domicilu při současném zdaňování podle zdroje příjmů.

Pro eliminaci dvojího zdanění se v mezinárodních dohodách používají 2 základní metody: metoda vynětí (ve 3 možných modifikacích, tj. plné vynětí, progresse s horním dílkem a progresse se zprůměrováním) a metoda započtení (buď jako započtení plné nebo prosté). Metoda započtení je vzhledem ke své daňové neutralitě rozšířenější. Pokud neexistuje mezinárodní úprava umožňuje někdy vnitrostátní právní řád snížit dvojí zdanění zahrnutím daně do nákladů.

OSN a OECD vytvořily vzorové dohody o zamezení dvojího zdanění, Dohoda OECD se používá při úpravě mezi rozvinutými zeměmi navzájem, dohoda OSN při úpravě vztahů rozvinutých zemí s rozvojovými. Snaha vytvořit jednotnou dohodu se projevuje i v rámci EU, zatím ale neúspěšně.

Výklad dohod o zamezení dvojího zdanění se v České republice řídí Vídeňskou úmluvou. Mezinárodní dohody vykládá Ministerstvo

financí ČR ve spolupráci s Ministerstvem zahraničí. K 1.8.2008 měla ČR uzavřeno celkem 75 dohod o zamezení dvojího zdanění.

Daňová soustava sehrává rozhodující úlohu při naplňování státního rozpočtu. Je velmi zajímavé, že ať vládne vláda levicová či pravicová, požadavky na absolutní výběr daní permanentně rostou.

Nelze stanovit jediný správný model daňové soustavy, protože na její vývoj v každém státě působí jedinečná kombinace faktorů.

S celosvětově postupujícím procesem globalizace, vedle tradičních vlivů historických, ekonomických a politických vzrůstá v poslední době i význam vlivů mezinárodních, které se i v České republice naplno projevují jednak procesem harmonizace daní v rámci EU a jednak rostoucím počtem uzavíraných mezinárodních dohod o zamezení dvojího zdanění, kterými se zúčastněné státy snaží i nadále odstranit co nejvíce překážek vzájemně výhodné ekonomické spolupráce a zajistit pokračující rozvoj společných trhů.

V každém případě je v první řadě třeba zajistit stabilitu, jednoduchost a srozumitelnost daňové soustavy, což jsou požadavky, na kterých se zpravidla shodnou zastánci všech názorových proudů, pravicových i levicových. K naplnění těchto požadavků má Česká republika před sebou ještě dlouhý kus cesty. Optimalizace daňové soustavy je v podstatě nikdy nekončící proces, jehož výsledná podoba bývá kompromisem nutného a možného.

Mohli bychom říci, že výsledek tohoto procesu je vždy jakousi mozaikou složenou z velké hromady vlivů a názorů a já jen doufám, že i moje práce bude alespoň malým kamínkem v této mozaice.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY A PRAMENŮ

- Bakeš Milan a kol, Finanční právo, nakladatelství C.H.Beck, Praha 2006
- Děrgel Martin, Jak rozumět smlouvám o zamezení dvojího zdanění, Daně a právo v praxi 5/2006, ASPI a.s., Praha
- Gebarowský Jiří, Smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nakladatelství Linde Praha, a.s., Praha 1994
- Kubátová Květa, Daňová teorie, Úvod do problematiky, nakladatelství ASPI, a.s., Praha 2005
- Marková Hana, Boháč Radim, Rozpočtové právo, nakladatelství C.H.Beck, Praha 2007
- Marková Hana, Daňové zákony, Úplná znění platná k 1.1.2006, nakladatelství Grada publishing, a.s., Praha 2006
- Marková Hana, Daňové zákony, Úplná znění platná k 1.1.2008, nakladatelství Grada publishing, a.s., Praha 2008
- Musgrave A. Richard, Musgraveová B. Peggy, Veřejné finance v teorii a praxi, nakladatelství Management Press, Praha 1994
- Rylová Zuzana, Mezinárodní dvojí zdanění 2007, nakladatelství ANAG, spol. s r.o., Olomouc 2006
- Široký Jan, Daně v Evropské unii, nakladatelství Linde Praha, a.s., Praha 2007
- Široký Jan, Daňové teorie. S praktickou aplikací, nakladatelství C. H.Bek, Praha 2003
- Vančurová Alena, Láchová Lenka, Daňový systém ČR 2008, nakladatelství I.VOX,a.s., Praha 2008

### **Internetové zdroje:**

<http://www.mfcr.cz>-Ministerstvo financí České republiky

<http://cds.mfcr.cz>-Česká daňová správa

<http://www.oecd.org>-Organization for Economic Co-operation and Development

### **Právní předpisy**

zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném k 1.1.2008

zákon č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění platném k 1.1.2008

zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném k 1.1.2008

zákon č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění platném k 1.1. 2008

zákon č. 16/2003 Sb., o dani silniční, ve znění platném k 1.1.2008

zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném k 1.1.2008

zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění platném k 1.1.2008

zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném k 1.1.2008

zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění platném k 1.1.2008

## RESUME

Tématem práce je analýza daňové soustavy jednak v rovině obecné, jednak v rovině daňové soustavy České republiky v roce 2008 s nástinem jejích možných změn a to vše s přihlédnutím k některým mezinárodním souvislostem, které jsou spojeny s procesem harmonizace daní v Evropské unii nebo vyplývají z existence dohod o zamezení dvojího zdanění

První část zaměřená na daňovou soustavu zkoumá nejprve obecné charakteristiky daňové soustavy. Definiuje pojmy daň a daňová soustava, uvádí konstrukční prvky daní zejména subjekt, předmět osvobození, základ daně, sazba, zdaňovací období, hlavní funkce daní, které souvisí s funkcemi veřejného sektoru, tj. alokační, redistribuční, stabilizační a vlastní fiskální. Dále jsou uvedeny některé požadované vlastnosti daňové soustavy - spravedlnost, efektivnost, stimuly, právní perfektnost a průhlednost, a možné způsoby klasifikace daní, zejména nejpoužívanější na daně přímé a nepřímé. Následuje výklad procesu harmonizace daní v EU, jehož význam pro Českou republiku vzrostl zejména v souvislosti s jejím přistoupením k Unii. V závěru první části je obsažena klíčová část práce, tj. analýza aktuální daňové soustavy České republiky v roce 2008 a návrh změn k jejímu zlepšení.

Druhá část práce se zabývá dohodami o zamezení dvojího zdanění, které rozšiřují pohled na daňovou soustavu v mezinárodních souvislostech. Nejprve jsou uvedeny příčiny dvojího zdanění, poté metody použitelné pro eliminaci nebo alespoň zmírnění dvojího zdanění. Další část, která je věnována vzorovým smlouvám o zamezení dvojího zdanění, obsahuje podrobnější analýzu vzorové smlouvy OECD, která se používá zejména k úpravě vztahů mezi rozvinutými zeměmi. Poslední subkapitola druhé části zkoumá otázky výkladu a aplikace smluv o zamezení dvojího zdanění v České republice, v jejím závěru je uveden seznam platných smluv.

**Klíčová slova:** daň, daňová soustava, dvojí zdanění

## **RESUME**

The subject of the thesis is analysis of tax systems. The author is writing about the subject from general point of view as well as focusing on the tax system in the Czech Republic as in 2008 while indicating the possible future development in terms of the EC tax harmonization process and existing double taxation treaties.

The first part explains the general characteristics of the tax system. It defines some related key terms: tax, tax system, subject and object of the tax immunity, tax base, tariff rate, period of taxation and the main functions of taxation: allocation, redistribution, stabilization and the fiscal function.

Author also mentions some of the required characteristics of the tax system - fairness, effectiveness, stimulation, legal perfection and transparency and some of the possible tax divisions, the most commonly used division between assessed and excise taxes in particular.

The author describes the process of the tax harmonization within the EC. The first chapter finishes with the key part of the thesis - the analysis of the current tax system in the Czech Republic in the 2008 and some suggestions for its improvement.

The second part focuses on the double taxation treaties. These are important in the international point of view. Firstly, the author names the double taxation causation followed by the methods how to eliminate or at least reduce the double taxation impacts. Secondly, the author writes about the form double taxation treaties and analyzes the OECD double taxation treaty commonly used for the regulation of relationships between developed countries. The last subhead of the second part describes the interpretation and the application of the double taxation treaties in the Czech Republic. At the end of the chapter, the author lists the valid treaties.

**Name in English** TAX SYSTEM AND DOUBLE TAXATION TREATIES

**Key terms:** tax, tax system, double taxation