

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

PRÁVNICKÁ FAKULTA

# KOMPARACE ČESKÉ A ŠVÝCARSKÉ DAŇOVÉ SOUSTAVY

Diplomová práce

Diplomantka: Bc. Dagmar Kubičková

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Pavlína Vondráčková

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce: Červenec 2009

## Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Komparace české a švýcarské daňové soustavy“ vypracovala samostatně. Veškerou použitou literaturu a podkladové materiály uvádím v příloženém seznamu zdrojů a literatury.

V Praze dne 12.7.2009

.....

Podpis

## Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí práce, paní JUDr. Pavlíně Vondráčkové, za ochotný přístup a poskytnutí cenných námětů a připomínek při zpracování této diplomové práce.

# Obsah

Seznam zkratk	5
1 Úvod	6
2 Obecně o daních a daňové soustavě	7
3 Česká daňová soustava	10
3.1 Přímé daně důchodové	11
3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob	12
3.1.2 Daň z příjmů právnických osob	16
3.1.3 Pojistné sociálního pojištění	18
3.2 Přímé daně majetkové	19
3.2.1 Daň z nemovitostí	20
3.2.2 Daň dědická	22
3.2.3 Daň darovací	24
3.2.4 Daň z převodu nemovitostí	25
3.2.5 Silniční daň	26
3.3 Nepřímé daně	27
3.3.1 Daň z přidané hodnoty	27
3.3.2 Spotřební daň	29
3.3.3 Ekologické daně	31
3.3.4 Clo	32
3.4 Rozpočtové určení daní	32
4 Švýcarská daňová soustava	33
4.1 Švýcarská daňová soustava obecně	33
4.2 Spolkové daně	34
4.2.1 Přímé spolkové daně	37
4.2.1.1 Daň z příjmů fyzických osob	37
4.2.1.2 Daň z příjmů právnických osob	39
4.2.1.3 Příspěvky na sociální zabezpečení	40
4.2.1.4 Daň z kapitálových zisků	41
4.2.2 Daň z přidané hodnoty	43
4.2.3 Kolkovné	45
4.2.4 Selektivní daně ze spotřeby	47
4.2.5 Cla	49
4.2.6 Daň z nenastoupení vojenské služby	50
4.3 Daně kantonů a obcí	50
4.3.1 Daňová konkurence mezi kantony	52
4.3.2 Daně z příjmů a ostatní přímé daně	53
4.3.3 Spotřební a jiné daně	56
5 Komparace obou soustav	57
5.1 Daňová kvóta	57
5.2 Den daňové svobody	58
5.3 Daňový mix	59
5.4 Studie „Paying Taxes 2009“	60
5.5 Index daňové mizérie	63
5.6 Výsledky a budoucí doporučení	64
6 Závěr	66
Seznam zdrojů a literatury	68
Seznam obrazových příloh	74
Přílohy	75

## Seznam zkratek

CP	Cenný papír
ČR	Česká republika
DDS	Den daňové svobody
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
ESLP	Evropský soud pro lidská práva
ESVO	Evropské sdružení volného obchodu
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
GATT	Všeobecná dohoda o clech a obchodu
HDP	Hrubý domácí produkt
CHF	Švýcarský frank
LZPS	Listina základních práv a svobod
MF	Ministerstvo financí
NZZ	Neue Zürcher Zeitung
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
PO	Právnická osoba
SFDI	Státní fond dopravní infrastruktury
SR	Státní rozpočet
WTO	Světová obchodní organizace
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, v aktualizovaném znění

# 1 Úvod

Švýcarsko je v mnoha směrech v evropském kontextu unikátní; ať už se jedná o jeho vnitřní charakteristické znaky – čtyři úřední jazyky, časté využití institutů přímé demokracie, kantonální decentralizaci země, specifický politický systém – tak i o jeho daňovou soustavu. Švýcarsko je často označováno za evropský daňový ráj. Jeho daňový systém je od toho českého velmi odlišný a to zejména tím, že se zde daně ukládají a vybírají na třech úrovních – federální, kantonální a municipální. Cílem této diplomové práce je popis české i švýcarské daňové soustavy a jejich komparace.

Předkládaná diplomová práce se zabývá vysvětlením nejdůležitějších pojmů jako je daň, daňová soustava či daňový systém – tyto termíny jsou náplní druhé kapitoly. Třetí kapitola obsahuje popis české daňové soustavy. Česká daňová soustava si prošla v nedávné době výraznou reformou, bylo tedy nutné vycházet z co nejnovějších pramenů a aktuální právní úpravy. Čtvrtá kapitola se zabývá švýcarskou daňovou soustavou, největší důraz je kladen na spolkové (federální) daně, neboť ty jsou společné všem kantonům. Určitý prostor je však věnován i daním obcí a kantonů a vysvětlení interkantonální daňové konkurence. Poslední kapitola představuje srovnávací analýzu daňových soustav obou sledovaných zemí. Daňové soustavy České republiky a Švýcarska mají odlišnou historii a jsou si vzhledem k federativnímu uspořádání Švýcarska velmi vzdáleny. Proto se pro komparaci nejvíce hodí mezinárodní srovnávací ukazatele jako daňová kvóta a daňový mix. Do této kapitoly jsou zařazeny i výsledky srovnávací studie Světové banky a společnosti PricewaterhouseCoopers s názvem „Paying Taxes 2009“. Na konci práce jsou uvedeny doporučení pro Českou republiku v daňové oblasti a závěr.

I když je švýcarská daňová soustava velmi specifická a zajímavá, česká literatura jí nevěnuje velkou pozornost. Cílem této diplomové práce je zaplnit mezeru v této oblasti a dostatečně popsat švýcarskou daňovou soustavu. Tato část práce vychází ze zahraničních pramenů, které jsem shromáždila při svém studiu na Univerzitě v Curychu. Daňové předpisy se jak ve Švýcarsku, tak v České republice velice často mění, a je vždy nutné vycházet z nejnovější právní úpravy. Proto bylo k vypracování této práce použito i mnoho elektronických zdrojů, které jsou aktuálnější než zdroje tištěné.

## 2 Obecně o daních a daňové soustavě

Daně spolu s poplatky tvoří základ příjmové stránky státních rozpočtů. Aby určitá platba mohla být nazývána daní, musí splňovat určité vlastnosti, které jsou podle Vančurové<sup>1</sup> následující: daň je povinná, zákonem uložená platba plynoucí do státního rozpočtu; je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Povinnost platit daně může být uložena pouze zákonem, což vyplývá ze čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod<sup>2</sup>.

Charakteristickým znakem daně je její neekvivalentnost, poplatník tedy neobdrží za zaplacenou daň žádnou protihodnotu. Daň je dále platbou, která má periodický charakter, zatímco poplatky jsou vybírány jednorázově, a to často v souvislosti s nějakým protiplněním ze strany obce, kraje či státu. V teorii se dále uvádí, že poplatku se lze vyhnout (např. v právu životního prostředí), zatímco dani nikoliv<sup>3</sup>.

Daně mohou plnit celou řadu funkcí. Mezi nejdůležitější patří funkce fiskální, redistribuční, alokační, stimulační a stabilizační. Historicky bylo hlavním účelem vybírání daní naplnění státní pokladny neboli fisku. To zůstává platné i pro dnešní dobu, i když u některých typů daní je tato funkce potlačena, např. u ekologických daní, které jsou uloženy na výrobek ohrožující životní prostředí<sup>4</sup>.

Při provádění komparace daňových soustav je nutné nejprve rozřídít jednotlivé typy a druhy daní podle různých kritérií. Daně lze členit podle použité jednotky, kterou se měří základ daně, a to na daně bez vztahu k velikosti základu daně, daně specifické a daně hodnotové (ad valorem). Časté je také členění na daně *běžné* a *kapitálové*. Základ běžné daně tvoří typicky toková veličina, která se načítá za zdaňovací období. Za běžné daně jsou proto pokládány daně z příjmů a např. i daň z přidané hodnoty. Naopak základem kapitálové daně je stavová veličina, zpravidla to tedy bude určitá část majetku. Co se týká vztahu ke zdaňovacímu období, pak je většina daní vybírána pravidelně (periodicky)<sup>5</sup>.

Cílem této diplomové práce je srovnání daňové soustavy Švýcarska a České republiky, proto je nezbytné zmínit se o konceptu tzv. *rovné daně* (anglicky flat tax). Obecně může být daňová

<sup>1</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 9.

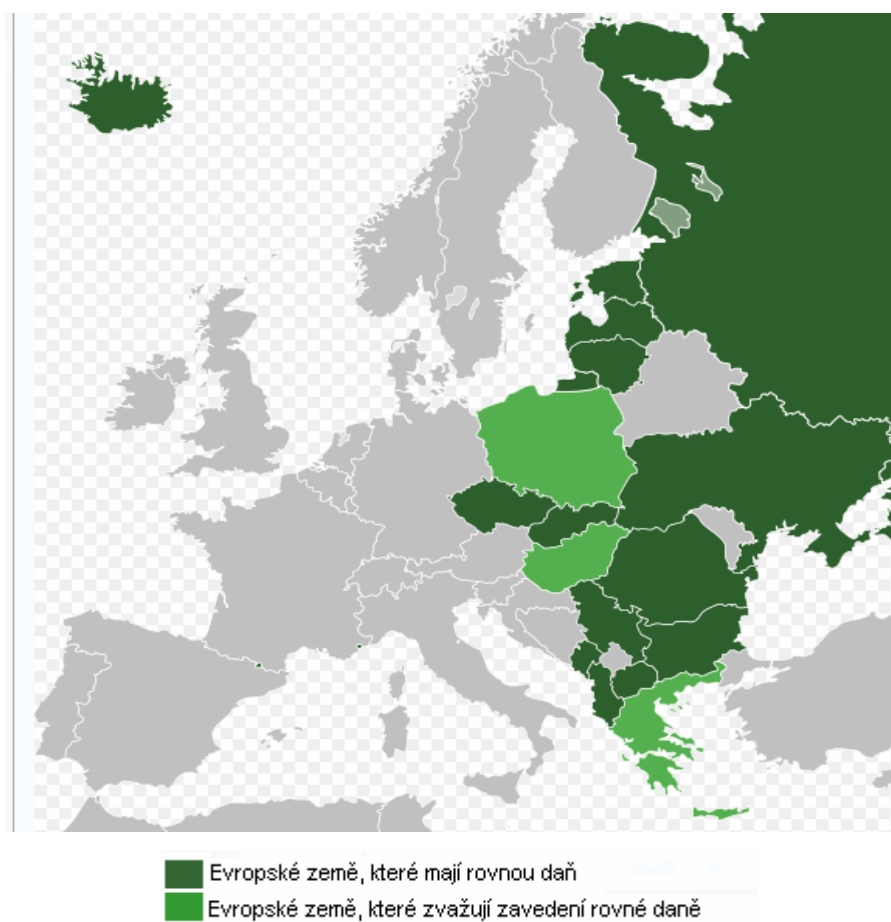
<sup>2</sup> Čl. 11 odst. 5 LZPS zní: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“.

<sup>3</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*, str. 97.

<sup>4</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 10.

<sup>5</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 25.

sazba *lineární* (je stanovena jako určité procento ze základu daně, které se nemění s velikostí základu daně), *progresivní* (čím vyšší daňový základ, tím vyšší procentuální daňová sazba) a *degresivní* (procentuální sazba daně klesá s rostoucím základem daně). Zejména u daně z příjmů se objevuje pojem *rovná daň*. Koncept rovné daně navrhli američtí ekonomové Hall a Rabushka v roce 1981. Tento koncept je založen na relativně nízké lineární sazbě daně<sup>6</sup> a absenci výjimek jako je osvobození od daně, odpočty a slevy, kromě osobního nezdanitelného minima jednotného pro všechny poplatníky. V plném rozsahu nebyla rovná daň zatím nikde zavedena, řada zemí se však nechala tímto konceptem v určité míře inspirovat. Za rovnou daň je v současnosti považována daň z příjmů fyzických i právnických osob s jednou daňovou sazbou – bez uplatnění progrese podle daňových pásem, což znamená ztotožnění s lineární sazbou daně<sup>7</sup>. Někteří autoři (např. Vančurová<sup>8</sup>) však takové zjednodušení odmítají.



■ Evropské země, které mají rovnou daň  
■ Evropské země, které zvažují zavedení rovné daně

**Obrázek 1** Rovná daň v Evropě

(Zdroj: WIKIPEDIA. *Flat tax*. Dostupné na: [http://en.wikipedia.org/wiki/Flat\\_tax](http://en.wikipedia.org/wiki/Flat_tax), citováno dne 13.3.2009.)

<sup>6</sup> K tomu srov. ZAPLETAL, J. *Vše o rovné dani*. Dostupné na: <http://rovnadan.unas.cz/>, citováno dne 14.3.2009.

<sup>7</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 26.

<sup>8</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 26.



Většina daňových systémů světa užívá pro příjmové daně progresivních daňových sazeb, koncept rovné daně se však stal v posledních letech velmi populární v zemích východní Evropy, což dokazuje i obrázek 1. Rovnou daň zavedlo jako první v Evropě Estonsko v roce 1994 se sazbou 26 %. Později se přidaly další pobaltské země Lotyšsko, Litva a také Rusko se sazbami ve výši 25 %, 33 % a 13 %.<sup>9</sup> V poslední době se ke konceptu rovné daně připojilo i Slovensko se sazbou 19 % a od 1.1.2008 také Česká republika; prosazení rovné daně bylo součástí vládní reformy veřejných financí.

Pro Švýcarsko je v daňové oblasti typické, že pravomoc ukládat daně je rozprostřena na tři úrovně – a to spolkovou (Bund), kantonální a obecní (Gemeinde). Z toho lze dovodit, že zde existují kantonální rozdíly. Obwalden byl prvním švýcarským kantonem, který zavedl rovnou daň. Této změně předcházelo referendum tamějších voličů, z nichž se 90 % vyslovilo právě pro zavedení rovné daně<sup>10</sup>. Daňová reforma byla provedena v roce 2008<sup>11</sup>.

Pojmy *daňový systém* a *daňová soustava* jsou často používány promiskue, někteří autoři však mezi nimi vidí jasné rozdíly. Grůň tvrdí, že *daňový systém* je širším pojmem, neboť jím lze rozumět:

- a) soustavu daní,
- b) právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu,
- c) systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům, případně vůči dalším osobám<sup>12</sup>.

*Daňová soustava je souhrn všech daní, které se na daném státním území vybírají*<sup>13</sup>. Členitost daňové soustavy ovlivňuje zejména velikost státu, jeho organizační struktura a dále intenzita zapojení státu do mezinárodních integračních procesů. Na uspořádání daňového systému se podílí více faktorů, jako např. demografické, technologické či ekologické změny. Žádný stát nemá takový daňový systém, jehož daňovou soustavu by tvořila jediná daň<sup>14</sup>. Problematickým se však může zdát pojem *daň*. Z právního pohledu je daní pouze to, co má „daň” ve svém

<sup>9</sup> CHLÁDEK, J. *Rovná daň z hlediska daňové spravedlnosti*, str. 13.

<sup>10</sup> Srov. TAX NEWS. *Obwalden Votes For Flat Tax*. Dostupné na: [http://www.tax-news.com/archive/story/Obwalden\\_Votes\\_For\\_Flat\\_Tax\\_xxxx29385.html](http://www.tax-news.com/archive/story/Obwalden_Votes_For_Flat_Tax_xxxx29385.html), citováno dne 16.3.2009.

<sup>11</sup> K tomu: NZZ. *Obwalden führt Flat-Rate-Tax ein*. Dostupné na: <http://www.nzz.ch/2007/06/09/il/articleF92PP.html>, citováno dne 16.3.2009.

<sup>12</sup> GRŮŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*, str. 115.

<sup>13</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 34.

<sup>14</sup> GRŮŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*, str. 115 – 116.

názvu. Pokud však určitý ekonomický subjekt platby státu odvádět musí, pak ho zpravidla nezajímá, zda se daná platba označuje jako daň, poplatek či pojistné. Z ekonomického hlediska jsou tedy mezi daně řazeny i místní poplatky, pojistné na sociální pojištění a další povinné, neekvivalentní a nenávratné platby. Předmětem této práce je provést komparaci dvou daňových soustav, a proto je lepší přidržit se mezinárodní klasifikace daní podle OECD. Třídění daní dle měřítek OECD<sup>15</sup> je vhodné pro statistické účely a tato klasifikace je i v České republice stále častěji používána. Podle klasifikace OECD se třídí daně do šesti hlavních skupin a dále do podrobnějších podskupin. Hlavní skupiny se označují následovně:

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Daně majetkové
- 5000 Daně ze zboží a služeb
- 6000 Ostatní daně

Podrobnější členění i do daňových podskupin je uvedeno v příloze 1. Z klasifikace je zřejmé, že i pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti je svou podstatou daní<sup>16</sup>.

### 3 Česká daňová soustava

Daňovou soustavu České republiky tvoří daň z přidané hodnoty, spotřební daně včetně energetických daní (daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny), daně z příjmů (daň z příjmů právnických osob a daň z příjmů fyzických osob), daň z nemovitostí, daň silniční, daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí. Mezi další odvody daňového charakteru patří pojistné na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění a místní poplatky<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> K tomu: OECD. *THE OECD CLASSIFICATION OF TAXES AND INTERPRETATIVE GUIDE*. Dostupné na: [http://www.oecd.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue\\_methodology2004.pdf](http://www.oecd.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf), citováno dne 18.3.2009.

<sup>16</sup> SAGIT. *Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti*. Dostupné na: [http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da\\_307.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_307.htm), citováno dne 18.3.2009.

<sup>17</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 3. vydání, str. 190.

### 3.1 Přímé daně důchodové

Daně se nejčastěji rozlišují na daně *přímé* a *nepřímé*. Jako přímé se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení<sup>18</sup>. Dá se také říci, že u přímých daní je poplatník a plátce též subjekt. Nepřímé daně jsou platby, které jsou vázány na jednotlivé druhy výrobků nebo služeb a nikoliv tedy na fyzické či právnické osoby vytvářející hodnoty. Naopak přímé daně mají bezprostřední vazbu na tvorbu hodnot a zisku fyzickými a právnickými osobami<sup>19</sup>. Přímé daně mají v České republice majetkový nebo důchodový charakter.

Daně z příjmů jsou daně, které jsou součástí české daňové soustavy od 1. ledna 1993<sup>20</sup>. Podle subjektu daně se dělí daně z příjmů na daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Jak lze dovodit z tabulky 1, daně z příjmů tvoří jednu z nejdůležitějších položek příjmové stránky státního rozpočtu. V minulém roce (stejně jako v letech předtím) se však nejvíce prostředků vybralo na sociálním pojištění a co se týká daní v právním slova smyslu - na dani z přidané hodnoty.

<b>Daňové příjmy státního rozpočtu ČR za rok 2008 (v mil. Kč)</b>	
DPFO	90 200
DPPO	117 900
Daně z majetku	8 800
DPH	191 900
Spotřební daně	134 800
Dovozní clo	1 300
Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti	387 046
Ostatní daňové příjmy	500
<b>Celkové daňové příjmy státního rozpočtu</b>	<b>932 346</b>

**Tabulka 1 Daňové příjmy státního rozpočtu za rok 2008**

(Zdroj: CENA STÁTU. *Daňové příjmy státního rozpočtu a územních samospráv*. Dostupné na: <http://www.cenastatu.cz/plus/2008/>, citováno dne 11.6.2009.)

Základním právním předpisem upravujícím problematiku daní z příjmů je *zákon č. 586/1992 Sb.*, o daních z příjmů, který byl mnohokrát novelizován. Nejdůležitější změnou z poslední doby je jistě tzv. reforma veřejných financí, která od 1.1.2008 pozměnila nejen zákon o

<sup>18</sup> BAKEŠ, M. a kol., cit. 3, str. 191.

<sup>19</sup> HÁLEK, V. *Daňová soustava ČR a její dopady na drobné podnikání*. Dostupné na: [http://halek.info/dokumenty/dpo\\_p1\\_03.pdf](http://halek.info/dokumenty/dpo_p1_03.pdf), citováno dne 10.6.2009.

<sup>20</sup> BAKEŠ, M. a kol., cit. 3, str. 238.

daních z příjmů, ale zejména zavedla ekologické daně a taktéž došlo ke změně zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí. Zákon o daních z příjmů se člení na několik částí:

- část první: Daň z příjmů fyzických osob (§ 2 – 16)
- část druhá: Daň z příjmů právnických osob (§ 17 – 21)
- část třetí: Společná ustanovení (§ 22 – 38fa)
- část čtvrtá: Zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů (§ 38g – 38s)
- část pátá: Zmocnění pro ministerstvo financí a vládu ČR (§ 39 – 39a)
- část šestá: Přejídná a závěrečná ustanovení (§ 40 – 42).

### 3.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů fyzických osob je kalendářní rok, poplatníky jsou všechny fyzické osoby. Fyzické osoby lze dělit do dvou skupin, a to na daňové rezidenty a nerezidenty. *Daňový rezident* (tuzemec) je podle § 2 zák. o daních z příjmů fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Obvykle se zdržující osobou se myslí ten, kdo pobývá na území České republiky alespoň 183 dní v průběhu kalendářního roku<sup>21</sup>. Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost<sup>22</sup>, jeho celosvětové (globální) příjmy podléhají dani z příjmů fyzických osob v České republice. Osoby, které nejsou daňovými rezidenty, jsou daňovými nerezidenty (cizozemci) a v České republice daní jen příjmy ze zdrojů na území České republiky – mají tedy omezenou daňovou povinnost.

Zákon o daních z příjmů (dále jako ZDP) vymezuje předmět daně pozitivním způsobem v § 3 odst. 1 ZDP, současně však také určuje, které příjmy nejsou předmětem daně, a to v § 3 odst. 4, § 6 odst. 7 a 11, § 7 odst. 12 ZDP. Příjmem se rozumí jak příjem peněžitý, tak nepeněžitý – naturální či dosažený směnou, včetně darů<sup>23</sup>. Předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 3 odst. 1 ZDP v České republice jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (§ 6)
- příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7)

---

<sup>21</sup> Za daňového rezidenta se však nepovažuje osoba, která nemá na území České republiky bydliště a zároveň se zde obvykle zdržuje, avšak pouze za účelem studia nebo léčení.

<sup>22</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 117.

<sup>23</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 310.

- příjmy z kapitálového majetku (§ 8)
- příjmy z pronájmu (§ 9)
- ostatní příjmy (§ 10).

Dílčí základ daně *příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků* se týká největšího počtu poplatníků, neboť se v jeho rámci zdaňují mzdy a platy<sup>24</sup>. Ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP uvádí, že příjmem ze závislé činnosti je příjem ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského a obdobného poměru, v němž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát jeho příkazů. Dále se za příjmy ze závislé činnosti považují např. příjmy za práci členů družstva pro družstvo, tantiémy a náhrady za příjmy ze závislé činnosti. Funkčními požitky se myslí odměny za výkon funkce, a to jak poslanců a členů vlád, tak i např. jednatele nebo pokladníka zájmového sdružení<sup>25</sup>. Dílčím základem daně jsou podle § 6 odst. 13 ZDP příjmy ze závislé činnosti nebo funkční požitky zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel.

Druhým nejvýznamnějším typem příjmů fyzických osob jsou *příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti*. Mezi tyto příjmy patří např. příjmy ze zemědělské výroby a lesního hospodářství, příjmy ze živnosti, příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, příjmy znalce, tlumočnicka, advokáta, auditora a příjmy z činnosti insolventního správce. Základem daně jsou příjmy snížené o výdaje skutečně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Tyto výdaje může poplatník uplatnit i paušálně, a to ve výši 40 až 80 % podle druhu příjmů. Ustanovení § 7a ZDP umožňuje při splnění určitých podmínek stanovení paušální daně. Mezi základní podmínky patří, že poplatník má jen příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, provozuje podnikatelskou činnost bez zaměstnanců nebo spolupracujících osob a roční výše těchto příjmů za tři bezprostředně předcházející zdaňovací období nepřesáhla částku 5 000 000 Kč. Splňuje-li poplatník i další podmínky stanovené v § 7a ZDP, má právo požádat svého správce daně o stanovení paušální daně, a to do konce ledna zdaňovacího období. Dosáhne-li poplatník v průběhu zdaňovacího období jiných příjmů přesahujících 6 000 Kč, je povinen

<sup>24</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 124.

<sup>25</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 125.

podat řádné daňové přiznání. Podáním tohoto přiznání se ruší rozhodnutí o dani stanovené paušální částkou.

Mezi *příjmy z kapitálového majetku* podle § 8 ZDP zejména podíly na zisku (dividendy) z majetkových podílů na obchodních společnostech, podíly na zisku z členství v družstvech; podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání; úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách; výnosy z vkladových listů; dávky penzijního připojištění se státním příspěvkem snížené o zaplacené příspěvky; úroky a jiné výnosy z poskytnutých půjček, úroky z prodlení; úrokové a jiné výnosy z držby směnek. Všechny tyto druhy příjmů se zdaňují rozdílně, a to podle toho, zda tvoří samostatný nebo dílčí základ daně<sup>26</sup>.

Do dílčího základu daně *příjmy z pronájmu* podle § 9 ZDP patří příjmy z pronájmu nemovitostí, bytů nebo jejich částí a příjmy z pronájmu movitých věcí kromě příležitostného pronájmu, který je upraven v § 10 ZDP a daní se jako ostatní příjmy. Pokud plynou příjmy z pronájmu manželům ze společného jmění, zdaňují se pouze u jednoho z nich. Základem daně jsou příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Poplatník může uplatnit výdaje prokazatelně nebo opět paušálně, a to ve výši 30 % z příjmů.

Mezi *ostatní příjmy* podle § 10 ZDP se řadí příjmy zvětšující majetek fyzické osoby, pokud nejde o příjmy uvedené v předchozích ustanoveních ZDP. Tento druh příjmů má většinou jednorázový charakter a patří sem zejména příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného pronájmu, příjmy z převodu vlastní nemovitosti, bytu či nebytového prostoru, příjmy z převodu účasti na společnostech a družstvech, přijaté výživné a důchody, výhry v loteriích, sázkách a podobných hrách. Příjmy plynoucí manželům ze společného jmění se opět daní pouze u jednoho z nich. Dílčím základem daně je příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. Výdaje paušálem lze uplatnit pouze u příležitostných příjmů ze zemědělské výroby. Jsou-li výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu vyšší než příjem k rozdílu se nepřihlíží a takto vznikl daňová ztráta není u tohoto typu příjmu možná<sup>27</sup>.

Při stanovení daňové povinnosti se základ daně snižuje o řadu odpočtů. Sám zákon o daních z příjmů nazývá odpočty nezdanitelnou částí základu daně a uvádí je v § 15. Patří sem

<sup>26</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 314.

<sup>27</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 315.

například hodnota darů poskytnutých obcím, krajům či právnickým osobám, které jsou pořadatelem veřejných sbírek. Minimální velikost souhrnu všech započitatelných darů v průběhu zdaňovacího období je limitována alespoň částkou 1000 Kč nebo dvěma procenty základu daně, jestliže tato dvě procenta jsou méně než 1000 Kč<sup>28</sup>. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně. Jako dar na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve bezpříspěvkového dárce oceňuje částkou 2000 Kč. Základ daně se určí odečtením výdajů od příjmů. Jde o výdaje, resp. náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které jsou uvedeny v § 24 a 25 ZDP. Tyto uplatnitelné výdaje se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené zákonem. Nelze uplatnit výdaje, které již byly uplatněny v minulém zdaňovacím období. Jako příklad uznatelných výdajů lze uvést odpisy hmotného majetku, zaplacenou daň z nemovitostí nebo paušální částky hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci.

Sazba daně z příjmů fyzických osob byla v letech 1993 až 1997 klouzavě progresivní<sup>29</sup>. Od roku 2008 je *lineární*, a to ve výši 15 %. Podle původního záměru české vlády měla sazba v roce 2009 klesnout na 12,5 %, tento návrh však neprošel Parlamentem České republiky. Kompensací za zachování patnáctiprocentní sazby je snížení sociálního pojistného o 1,5 % a zvýšení základní slevy na poplatníka z 16 560 Kč na 24 840 Kč<sup>30</sup>. Zde je však nutné poznamenat, že sazba ve výši 15 %, jak je stanovena v zákoně, neznamená skutečné zatížení poplatníka. Užívá se proto tzv. implicitní neboli efektivní daňové sazby – ta bere v úvahu statutární sazbu daně a rovněž další aspekty daňového systému, které určují objem efektivně placené daně<sup>31</sup>. Prof. Široký se domnívá, že efektivní daňová sazba u daně z příjmů fyzických osob činí 23,1 %<sup>32</sup>.

Vypočtená daň se dále snižuje o *slevy na dani*, přičemž prvotní jsou tzv. osobní slevy, které zohledňují sociální postavení poplatníka. Pro rok 2009 se fyzickým osobám snižuje vypočtená daň o částku 24 840 Kč na poplatníka. Jako další uvádí zákon slevu ve výši 24 840 Kč na

---

<sup>28</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 137.

<sup>29</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., cit. 1, str. 143.

<sup>30</sup> NEW SOCIETY. *Senát schválil sazbu daně z příjmu fyzických osob ve výši 15 % ze superhrubé mzdy.*

Dostupné na: <http://newsociety.webnode.cz/news/senat-schvalil-sazbu-dane-z-prijmu-fyzickych-osob-ve-vysi-15-ze-superhrube-mzdy/>, citováno dne 14.6.2009.

<sup>31</sup> PLOJHAR, M. *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU.* Dostupné na: <http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=467>, citováno dne 15.7.2009.

<sup>32</sup> ŠIROKÝ, J., KOVÁŘOVÁ, A. *The Effective Personal Income Tax Rate in the Czech Republic.* Dostupné na: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/The%20Effective%20Personal%20Income%20Tax%20Rate%20in%20the%20Czech%20Republic.pdf>, citováno dne 17.7.2009.

manželku (manžela) žijícího s poplatníkem v domácnosti, pokud nemá vlastní příjem přesahující 68 000 Kč za zdaňovací období. Slevy si dále mohou uplatnit poplatníci s invalidním důchodem a poplatník, který se soustavně připravuje na budoucí povolání, a to do věku 26, resp. 28 let.

Správcem daně z příjmů fyzických osob je příslušný finanční úřad podle místa bydliště fyzické osoby v České republice, jinak je to finanční úřad v místě, kde se fyzická osoba převážně zdržuje, což je místo, v němž přebývá nejvíce dnů v roce. Daňové přiznání podává poplatník nejpozději do 31. března roku následujícího po uplynutí ročního zdaňovacího období. Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy přesáhly 15 000 Kč<sup>33</sup>.

### 3.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Zákon o dani z příjmů poplatníky daně z příjmů právnických osob nevyjmenovává, obecně však lze říci, že jsou vymezeni v § 18 občanského zákoníku; patří mezi ně zejména obchodní společnosti, občanská sdružení, politické strany, církve a náboženské společnosti a organizační složky státu. Od daně z příjmů je dle § 17 odst. 2 ZDP osvobozena Česká národní banka. Poplatníci, kteří mají na území České republiky sídlo nebo místo svého vedení (*daňoví rezidenti*) zde mají neomezenou daňovou povinnost (tedy jsou povinni zdaňovat v ČR jak příjmy plynoucí ze zdroje na území České republiky, tak i příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí). Poplatníci, kteří nemají na území ČR své sídlo (*daňoví nerezidenti*), mají povinnost zde zdaňovat pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.

Předmětem daně jsou dle § 18 ZDP příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. U poplatníků, kteří nejsou založeni za účelem podnikání, nejsou předmětem daně příjmy z činnosti vyplývající z jejich poslání. U celé řady dalších subjektů existují významné odchylky ve způsobech zdaňování; jedná se zejména o investiční fondy, penzijní fondy, banky, bytová družstva, zdravotní pojišťovny, odborové organizace a veřejné vysoké školy<sup>34</sup>. Stejně jako daň z příjmů fyzických osob existuje i u daně z příjmů právnických osob institut osvobození od daně, který je uveden v § 19 ZDP. Od daně jsou osvobozené např. výnosy kostelních sbírek, příjmy z provozu větrných elektráren či členské příspěvky občanských sdružení.

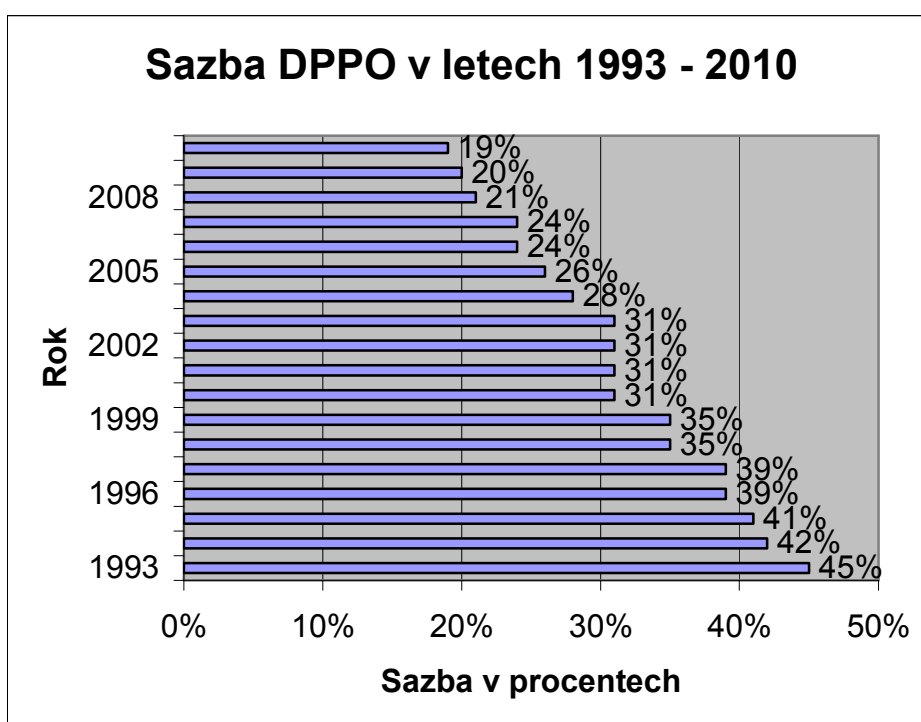
<sup>33</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 323.

<sup>34</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 3. vydání, str. 190.



Základem daně je stejně jako u fyzických osob rozdíl mezi výnosy a náklady vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení při respektování věcné a časové souvislosti. Do základu daně se nezahrnují příjmy, které jsou osvobozené, a příjmy, které nejsou předmětem daně<sup>35</sup>. Základ daně se snižuje o odčitatelné položky, jež jsou uvedeny v § 34 ZDP, jako příklad lze uvést daňovou ztrátu, která vznikla v předchozích zdaňovacích obdobích.

Sazba daně z příjmů právnických osob je jedním z indikátorů daňového zatížení při mezinárodním srovnávání a také předmětem daňové konkurence. Mezinárodním trendem je snižování sazeb daní z příjmů při současném rozšiřování základny zdanění. Obrázek 2 ukazuje vývoj sazby daně z právnických osob v České republice od roku 1993 až do současnosti. Lze z něho vyčíst taktéž trend snižování daňové sazby. Sazba daně je poměrná lineární a v roce 2009 činí 20 % z upraveného základu daně. Od 1.1.2010 se snížila na 19 %.



**Obrázek 2 Sazba daně z příjmů právnických osob v letech 1993 – 2010**

(Zdroj: VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 110)

*Slevy na dani* jsou dvojího typu: na zaměstnance se změnou pracovní schopností (daň se zde snižuje o 18 000 Kč nebo 60 000 Kč za jednu zaměstnanou osobu podle stupně zdravotního postižení) a pro držitele příslibu investiční pobídky. *Odepisovat* lze hmotný

<sup>35</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 327.

majetek, kterým jsou samostatné movité věci se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a jejichž provozně-technické funkce jsou delší než jeden rok. Hmotný majetek lze odepisovat jak rovnoměrnou, tak i zrychlenou metodou. Tabulka 2 zobrazuje jednotlivé odpisové skupiny a dobu jejich odpisování.

Zdanitelným obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok, který nemusí být totožný s rokem kalendářním a podléhá schválení správcem daně. *Daňové přiznání* podávají právnické osoby do konce třetího měsíce po skončení zdaňovacího období. Právnické osoby, které podléhají povinnému auditu nebo osoby, jejichž daňové přiznání zpracovává daňový poradce, podávají daňové přiznání až do konce šestého měsíce po skončení zdaňovacího období. Poslední den lhůty pro podání daňového přiznání je současně i dnem splatnosti daně z příjmů právnických osob<sup>36</sup>.

Odpisová skupina	Příklad	Počet let odpisování
1	Kancelářské stroje a počítače	3
2	Knihy, osobní vozidla, traktory	5
3	Turbíny, stroje oceláren a hutí, patenty	10
4	Věže, stožáry, plynovody, energetická díla	20
5	Mosty, byty, budovy pro průmysl, silnice	30
6	Hotely, administrativní budovy, muzea	50

**Tabulka 2 Odpisové skupiny**

(Zdroj: ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 3. vydání, str. 191 a zákon o daních z příjmů)

### 3.1.3 Pojistné sociálního pojištění

Jak bylo konstatováno výše, pojistné sociálního pojištění je z ekonomického hlediska daní, má však specifické postavení. Pro ilustraci je možno uvést, že daň z příjmů fyzických osob sražená z průměrné mzdy nedosahuje ani 2 300 Kč, pojistné sociálního pojištění odváděné zaměstnavatelem však u stejné mzdy přesahuje 10 000 Kč<sup>37</sup>. Systém sociálního pojištění se v České republice skládá z veřejného zdravotního pojištění, nemocenského pojištění, důchodového pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti<sup>38</sup>. Veřejné zdravotní

<sup>36</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 112.

<sup>37</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 163.

<sup>38</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*, 3. vydání, str. 193.

pojištění je subsystémem sociálního pojištění, který je od dalších částí nejvíce odkloněn. Sociální pojištění odvádí zaměstnavatel za své zaměstnance a část své mzdy odvádí na tento účel i zaměstnanec. Vyměřovacím základem je u zaměstnance *úhrn příjmů*, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nejsou od této daně osvobozeny, a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním (§ 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti). Sazby pojistného jsou uvedeny v tabulce 3.

Osoba/sazba pojistného	Celkem	Nemocenské pojištění	Důchodové pojištění	Státní politika zaměstnanosti
Zaměstnanec	6,5 %	0 %	6,5 %	0 %
Zaměstnavatel	25 %	2,3 %	21,5 %	1,2 %

**Tabulka 3 Sazby pojistného v roce 2009**

(Zdroj: FINANCE.CZ. *Sociální pojištění*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/odvody-ze-mzdy/zamestnanec-socialni-pojisteni/>, citováno dne 15.6.2009.)

Od roku 2008 existuje v České republice *maximální vyměřovací základ* (§ 15a zákona č. 589/1992 Sb.). Tím je částka ve výši čtyřicetiosminásobku průměrné mzdy a pro rok 2009 činí 1 130 640 Kč (průměrná mzda pro rok 2009 je 23 555 Kč). Přesáhne-li v kalendářním roce úhrn vyměřovacích základů zaměstnance maximální vyměřovací základ, neplatí již zaměstnanec v daném kalendářním roce pojistné z částky, která maximální vyměřovací základ přesáhne. Zálohy na pojistné se platí na jednotlivé celé kalendářní měsíce. Výše zálohy se stanoví příslušnou procentní sazbou z měsíčního vyměřovacího základu<sup>39</sup>.

## 3.2 Přímé daně majetkové

Majetkové daně jsou vedle daní důchodových klasickými přímými daněmi: jsou vyměřovány poplatníkovi na základě jeho majetku a jsou adresné; poplatník nemá možnost vyhnout se jejich placení. Na rozdíl od daní nepřímých (spotřební daně, daň z přidané hodnoty) zná však poplatník přesně jejich hodnotu, neboť je sám odvádí a v mnoha případech je nucen si daň sám spočítat. Pro přesnou definici majetkových daní je nutné vymezit pojem *majetek*. Z ekonomického pohledu je za majetek považován soubor aktiv a pasiv vázaných k určitému

<sup>39</sup> FINANCE.CZ. *Sociální pojištění*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/odvody-ze-mzdy/zamestnanec-socialni-pojisteni/>, citováno dne 16.6.2009.

subjektu<sup>40</sup>. Právní hledisko je podobné, v českém právu však existuje definicí majetku více. Jako příklad lze uvést § 6 odst. 1 obchodního zákoníku, který považuje za majetek věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné jiné hodnoty.

K přímým majetkovým daním v České republice se řadí daň z nemovitostí, daň silniční a dále tzv. převodové daně, kam patří daň dědická, daň darovací a daň z převodu nemovitostí. V minulosti byly majetkové daně často rozhodujícím daňovým příjmem, nicméně od počátku 20. století jejich význam neustále klesá na úkor daní důchodových a zejména na úkor daně z přidané hodnoty. To platí i pro Českou republiku. Následující tabulka 4 ukazuje, že v roce 2000 byl v České republice podíl na HDP jeden z nejnižších ze všech zemí OECD.

Stát	Podíl majetkových daní na HDP	Podíl majetkových daní na celkových daňových výnosech
Mexiko	0,3	1,4
Česká republika	0,5	1,3
Švýcarsko	2,9	8,1
USA	3,0	10,1
Velká Británie	4,4	11,9
Průměr OECD	1,9	5,4

**Tabulka 4 Majetkové daně ve vybraných zemích OECD v roce 2000**

(Zdroj: KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*, str. 238 – 239)

### 3.2.1 Daň z nemovitostí

Daň z nemovitostí upravuje zákon č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí. Daň z nemovitostí je tvořena dvěma dílčími daněmi – *daní z pozemků* a *daní ze staveb*. Uvedené rozdělení vyplývá ze skutečnosti, že vlastník pozemku nemusí být zároveň vlastníkem stavby na daném pozemku a naopak. Povinnost platit tyto daně vzniká na základě vlastnického nebo uživatelského vztahu k majetku a jejich úhrada nezávisí na příjmech vlastníka<sup>41</sup>. Význam daně z nemovitostí spočívá v tom, že v České republice, stejně jako ve všech státech Evropské unie, je výnos daně z nemovitostí *příjmem municipalit*<sup>42</sup>. Daň z nemovitostí je jednou z

<sup>40</sup> RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*, str. 1 – 2.

<sup>41</sup> MĚŠEC.CZ. *Daň z nemovitostí*. Dostupné na: <http://www.mesec.cz/texty/dan-ze-staveb/>, citováno dne 16.6.2009.

<sup>42</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 270.

nejstarších daní vůbec, vybírala se už ve starověku. Dnes patří mezi daně s poměrně malým výnosem a nízkou efektivitou výběru. Stále se proto objevují návrhy na její zrušení, ale i podstatné zvýšení<sup>43</sup>.

Předmětem *daně z pozemků* jsou pozemky na území České republiky vedené v katastru nemovitostí. Předmětem daně z pozemků nejsou v rozsahu půdorysu stavby pozemky zastavěné stavbami, a to i v případě, že tyto stavby nejsou předmětem daně ze staveb (zamezení dvojímu zdanění jedné plochy dvěma různými daněmi). Poplatníkem daně z pozemků je vlastník pozemku, u pronajatých pozemků evidovaných v katastru nemovitostí zjednodušeným způsobem je poplatníkem nájemce. U pozemků, kdy vlastník pozemku není znám, je poplatníkem jeho uživatel. Mnohé pozemky jsou od daně *osvobozeny*; jde například o pozemky ve vlastnictví státu, kraje či obce nebo pozemky, na nichž jsou zřízeny hřbitovy.

*Základ daně* je buď *hodnotový* (v Kč), nebo *vyjádřený ve fyzických jednotkách* (m<sup>2</sup>) v závislosti na typu pozemku. Hodnotové vyjádření se používá u zemědělské půdy – u orné půdy, chmelnic, vinic a zahrad je základem daně cena půdy zjištěná násobením skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> průměrnou cenou půdy na 1 m<sup>2</sup> stanovenou v příslušné vyhlášce. U pozemků hospodářských lesů a rybníků je základem daně cena pozemku nebo součin skutečné výměry pozemku v m<sup>2</sup> a částky 3,80 Kč. U ostatních druhů pozemků je základem daně skutečná výměra pozemku v m<sup>2</sup> k 1. lednu zdaňovacího období. *Sazba daně z pozemků* je diferencovaná podle jednotlivých druhů pozemků a je podle základu daně buď *relativní* (v případě hodnotového vyjádření základu daně) nebo *pevná*. U zemědělské půdy činí sazba daně 0,25 % nebo 0,75 % ze základu daně. U dalších typů pozemků se sazba pohybuje od 0,10 Kč do 1,00 Kč podle typu pozemku. Tato základní sazba (např. u stavebních pozemků 1,00 Kč/ m<sup>2</sup>) se poté vynásobí daňovým *korekčním koeficientem* stanoveným podle počtu obyvatel obce v den posledního sčítání lidu. Tento koeficient se pohybuje od 1,0 až po 5,0 podle velikosti obce.

*Dani ze staveb* podléhají stavby, které mají charakter nemovitosti ve smyslu občanského zákoníku (tj. stavby spojené se zemí pevným základem) a které podléhají kolaudačnímu řízení ve smyslu stavebního zákona. Kromě staveb, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, podléhají dani též stavby kolaudačnímu rozhodnutí podléhající a v rozporu se stavebně

---

<sup>43</sup> MĚŠEC.CZ. *Co dál s daní z nemovitostí?* Dostupné na: <http://www.mesec.cz/clanky/co-dal-s-dani-z-nemovitosti/>, citováno dne 16.6.2009.

právními předpisy bez kolaudace užívané<sup>44</sup>. Předmětem daně nejsou stavby vodohospodářských děl a stavby sloužící veřejné dopravě. *Poplatníkem daně* je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. U daně ze staveb platí obdobná osvobození jako u daně z pozemků. Od daně jsou například osvobozeny stavby ve vlastnictví státu a obce nebo stavby na dobu pěti let od roku následujícího po provedení změny vytápění přechodem z pevných paliv na systém využívající obnovitelné energie. *Základem daně* ze stavby je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m<sup>2</sup> podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období.

Pokud roční daň z nemovitostí nepřesáhne částku 5 000 Kč, je splatná najednou, a to do 31. května běžného zdaňovacího období. Pokud je daň vyšší než 5 000 Kč, lze ji splatit ve dvou stejných splátkách, a to nejpozději do 31. května a 30. listopadu běžného zdaňovacího období. Pokud celková daň z nemovitostí u jednoho poplatníka a u jednoho správce daně činí méně než 30 Kč, daňové přiznání se podává, daň se vyměří, ale nepředepíše se k úhradě<sup>45</sup>.

### 3.2.2 Daň dědická

Daň dědická spolu s daní darovací a daní z převodu nemovitostí patří mezi tzv. *transferové neboli převodové daně*. Ty lze charakterizovat jako daně přímé, nahodilé, nepravidelné a z hlediska daňového výnosu nestabilní. Transferové daně zdaňují převod majetku, jedná se tedy o majetek v pohybu, kdy se mění vlastník, přičemž není rozhodné, zda jde o převod nebo přechod vlastnictví. Veškerý výnos těchto daní je v České republice příjmem státního rozpočtu, ve Švýcarsku se v některých kantonech výnos z transferových daní dělí mezi obecní a spolkový rozpočet. V České republice tvoří výnos z převodových daní přibližně 1 % z příjmů státního rozpočtu<sup>46</sup>.

Úpravu daně dědické stejně jako dalších transferových daní lze nalézt v zákoně č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. *Poplatníkem* daně dědické je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část podle pravomocného rozhodnutí příslušného orgánu. *Předmětem daně* je nabytí majetku děděním. Majetkem se pro účely daně dědické míní jak nemovitosti tak movitý majetek. Z nemovitostí, které se nacházejí na území České

---

<sup>44</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*, str. 313 a 314.

<sup>45</sup> MĚŠEC.CZ. *Daň z nemovitostí*. Dostupné na: <http://www.mesec.cz/texty/dan-ze-staveb/> (citováno dne 16.6.2009).

<sup>46</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 346 – 347.

republiky, připadá vždy daň České republiky, a to bez ohledu na státní občanství nebo bydliště zůstavitele. U zůstavitele, který byl v době své smrti občanem České republiky a měl zde i trvalý pobyt, se vybere daň z celého jeho movitého majetku bez ohledu na to, zda se tento majetek nachází v tuzemsku či v cizině. Za den nabytí dědictví se zpětně považuje den úmrtí zůstavitele.

Pro účely daně dědické a darovací jsou poplatníci rozděleni do tří skupin podle stupně příbuzenského vztahu mezi dědicem (poplatníkem) a zůstavitelem (nebo obdarovaným a dárce). Do první skupiny patří příbuzní v řadě přímé a manžel nebo manželka, do druhé skupiny další příbuzní (např. sourozenci, strýcové a tety, zeťové a snachy) a do třetí skupiny patří poplatníci bez bližšího příbuzenského vztahu k zůstaviteli. S účinností od 1.1.2008 se uplatňuje u první a druhé skupiny naprosté osvobození veškerého zděděného majetku, a to bez jakéhokoliv limitu. U třetí skupiny existuje pouze částečné osvobození, např. za splnění určitých podmínek je osvobozeno nabytí movitých věcí do výše 20 000 Kč<sup>47</sup>.

Výše daru/dědictví		Výše daně <sup>48</sup> v závislosti na příbuzenské skupině		
Od	Do	I.skupina	II.skupina	III.skupina
0 Kč	1 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	7 %
1 mil. Kč	2 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	70 000 + 9 %
2 mil. Kč	5 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	160 000 + 12%
5 mil. Kč	7 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	520 000 + 15 %
7 mil. Kč	10 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	820 000 + 18 %
10 mil. Kč	20 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	1 360 000 + 21 %
20 mil. Kč	30 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	3 460 000 + 25 %
30 mil. Kč	40 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	5 960 000 + 30 %
40 mil. Kč	50 mil. Kč	0 Kč	0 Kč	8 960 000 + 35 %
50 mil. Kč a více		0 Kč	0 Kč	12 460 000 + 40 %

**Tabulka 5 Sazby daně dědické a darovací**

(Zdroj: Zákon č. 357/1992 Sb. o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí)

Základem daně dědické je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem, určená v dědickém řízení. Tato cena se snižuje o prokázané dluhy zůstavitele, které přešly na dědice nebo o

<sup>47</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 290.

<sup>48</sup> Poznámka: Procenta se počítá z částky přesahující spodní mez příslušného intervalu. Například při daru 11 milionů Kč zaplatí obdarovaný, který spadá do třetí skupiny, 1 360 000 Kč + 21 % z 1 milionu Kč (210 000 Kč), tedy 1 570 000 Kč.

přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele. Sazba daně dědické je relevantní pouze pro třetí skupinu poplatníků, neboť první dvě skupiny jsou plně osvobozené. Sazba se pohybuje od 7 % do 40 % a její přesná výše je uvedena v tabulce 5. Při výpočtu daně dědické se částka vypočtená z tabulky vynásobí koeficientem 0,5. Je tedy oproti dani darovací poloviční. Správu daně vykonávají místně příslušní správci daně, přičemž poplatník je povinen podat daňové přiznání k dani dědické nejpozději do 30 dnů ode dne, kdy nabylo právní moci rozhodnutí, kterým bylo skončeno dědické řízení.

### 3.2.3 Daň darovací

Darování majetku, kterým se rozumí bezúplatný převod vlastnictví majetku na základě právního úkonu, a to jinak než smrtí zůstavitele, podléhá dani darovací. *Poplatníkem daně je nabyvatel*. Poplatníkem však může být i *dárce*, a to v případě kdy jako fyzická osoba s trvalým pobytem na území ČR nebo jako právnická osoba se sídlem v ČR obdaruje osobu, která nemá v České republice trvalý pobyt nebo sídlo. Pokud není dárce poplatníkem, je ručitelem. Pokud darovaný majetek nabude více osob současně, platí daň každá z nich samostatně<sup>49</sup>.

Předmětem daně je bezúplatné nabytí majetku. Majetkem jsou nemovitosti, movitý majetek a jiný majetkový prospěch. Od 1.1.2008 jsou předmětem daně darovací i věcná břemena zřízená bezúplatně, která byla do té doby předmětem daně z převodu nemovitostí. Ve vztahu k zahraničí je podobně jako u daně dědické stanovena daňová povinnost v závislosti na tom, kdo je účastníkem darovacího vztahu a kde je převod majetku realizován. Pokud se převádí majetek v České republice, je předmětem daně darovací nabytí veškerého majetku, a to bez ohledu na státní příslušnost, pobyt či sídlo dárce nebo nabyvatele. Předmětem daně podle zákona č. 357/1992 Sb. například nejsou dotace a podpory ze státního rozpočtu nebo restituce<sup>50</sup>. Základem daně dědické je cena majetku<sup>51</sup>, snížená o prokázané dluhy, které se váží k předmětu daně a dále se od ceny odečítá clo a daň placené při dovozu v případě, že se jedná o movité věci darované z ciziny.

Rozsah osvobození od daně darovací je velmi podobný tomu u daně dědické. Od daně darovací je tedy osvobozeno bezúplatné nabytí majetku, pokud k němu dochází mezi osobami

<sup>49</sup> MĚŠEC.CZ. *Darovací daň*. Dostupné na: <http://www.mesec.cz/texty/darovaci-dan/>, citováno dne 18.6.2009.

<sup>50</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 352.

<sup>51</sup> Cena majetku zjištěná ke dni nabytí se stanovuje podle zákona č. 157/1997 Sb. o oceňování majetku.



zařazenými v první a druhé skupině (viz výše). Od daně je dále osvobozeno poskytnutí drobných darů do výše 3 000 Kč. Dále je například osvobozeno nabytí vkladů na účtech u bank, pokud jejich hodnota nepřevyšuje u osob třetí skupiny 20 000 Kč u každého jednotlivého poplatníka. Sazba daně darovací je stejně jako u daně dědické progresivně klouzavá a je uvedena v tabulce 5. Vypočtená daň se na rozdíl od daně dědické nedělí dvěma (resp. nenásobí se koeficientem 0,5), je tedy dvojnásobná. Přiznání k dani darovací je poplatník povinen podat místně příslušnému správci daně do 30 dnů ode dne, v němž došlo k bezúplatnému nabytí majetku.

### 3.2.4 Daň z převodu nemovitostí

Daň z převodu nemovitostí je upravena v § 8 a následujících zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí. Touto daní se odčerpává část kupní ceny z prodeje nemovitého majetku a s ohledem na fakt, že nejde o bezúplatné nabytí majetku, je sazba daně nižší než v případech dědění a darování. Předmětem této daně je tedy *úplatný* převod nebo přechod<sup>52</sup> vlastnictví k nemovitostem, vzájemná výměna nemovitostí a také vypořádání podílového spoluvlastnictví. Poplatníkem daně je převodce (prodávající), přičemž nabyvatel (kupující) je v tomto případě ručitelem. Jde-li o výměnu nemovitostí, platí převodce i nabyvatel daň společně a nerozdílně. Poplatníkem daně se stává nabyvatel, pokud jde o nabytí nemovitosti při výkonu rozhodnutí a v dalších několika případech.

Základem daně z převodu nemovitostí je cena nemovitosti zjištěná podle zákona o oceňování, nebo pokud je cena vyšší, cena sjednaná. U převodu nemovitosti z majetku územní samosprávy nebo u dražby a exekuce je základem daně cena skutečná. U vkladu nemovitosti do společnosti s ručením omezeným nebo do akciové společnosti je základem daně hodnota určená posudkem znalce podle obchodního zákoníku. *Sazba daně je lineární a jednotná, a to 3 % ze základu daně.* Osvobození od daně z převodu nemovitostí se vztahuje na celou řadu převodů. Příkladem osvobození je převod nebo přechod k vlastnictví nemovitosti z vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu, jakož i do vlastnictví České republiky nebo jiného evropského státu.

---

<sup>52</sup> O převod vlastnictví se jedná v případě souhlasného projevu vůle stran; zejména tedy půjde o kupní nebo směnnou smlouvu. K přechodu vlastnictví dochází na základě rozhodnutí státního orgánu nebo ze zákona.

### 3.2.5 Silniční daň

Silniční daň upravuje zákon č. 16/1993 Sb. o dani silniční. Od silniční daně je nutno odlišit poplatky spojené s užíváním dálnic a silnic, které se vybírají podle zákona č. 13/1997 Sb. o pozemních komunikacích<sup>53</sup>. Charakteristickým znakem silniční daně je, že dani podléhají až na těžká nákladní vozidla pouze vozidla sloužící podnikatelské činnosti. Vozidla používaná výlučně pro osobní potřebu občanů jsou z daňové povinnosti vyjmuta<sup>54</sup>. Výnos ze silniční daně spravované obecně místně příslušnými finančními úřady je příjmem Státního fondu dopravní infrastruktury. Poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla a je zapsána v technickém průkazu. Poplatníkem může být i uživatel vozidla, pokud užívá vozidlo, v jehož technickém průkazu je uvedena již zaniklá nebo zemřelá osoba. Poplatníkem je i stálá provozovna nebo jiná organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí.

Předmětem silniční daně jsou silniční a motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, u kterých jsou současně splněny obě z následujících podmínek:

- jsou registrována a provozována v České republice a zároveň
- jsou používána k podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti ve smyslu zákona o daních z příjmů nebo
- jde o vozidla s celkovou hmotností nad 3,5 tuny určená pro přepravu nákladů<sup>55</sup>.

Zákon o silniční dani osvobozuje některé druhy vozidel (např. na elektrický pohon) a dále vozidla zabezpečující linkovou osobní vnitrostátní přepravu či vozidla ozbrojených sil a diplomatických misí. Základ daně je vyjádřen ve fyzických jednotkách a liší se podle druhu vozidla. U osobních automobilů se považuje za základ daně zdvihový objem motoru v cm<sup>3</sup>, u ostatních vozidel největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav a u návěsů součet největších povolených zatížení náprav v tunách a počet náprav. Sazby daně jsou pevné a diferencované. Jsou dány absolutními částkami, které jsou různé pro jednotlivé druhy vozidel. Sazby jsou stanoveny v roční výši pro každé jednotlivé vozidlo a pohybují se mezi 1 200 Kč a 4 200 Kč pro osobní automobily a pro ostatní vozidla mezi 1 800 Kč a 50 400 Kč. Sazba daně se za určitých podmínek snižuje nebo zvyšuje (např. u vozidel registrovaných do 31.12.1989

---

<sup>53</sup> Zákon o pozemních komunikacích stanoví maximální sazby poplatku, jeho konkrétní výše je zveřejněna v nařízení vlády.

<sup>54</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*, str. 338.

<sup>55</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 299.

se sazba zvyšuje o 25 %). Zákon o dani silniční obsahuje slevy na dani. Jejich cílem je motivovat ekonomické subjekty k ochraně životního prostředí tím, že budou používat kombinovanou dopravu<sup>56</sup>. U vozidla činí sleva díky kombinované dopravě 25 % až 100 % daně, a to podle počtu jízd uskutečněných tímto způsobem.

### 3.3 Nepřímé daně

Nepřímé daně jsou charakteristické tím, že postihují příjem při jeho upotřebení. Plátce daně je jiná osoba než ta, na kterou daň fakticky ekonomicky dopadá. Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu a které hradí výrobce z objemu svých prodejů. Prostřednictvím ceny má však možnost přenést daň na jiný subjekt, zejména na spotřebitele<sup>57</sup>. K nepřímým daním v naší daňové soustavě patří daň z přidané hodnoty, spotřební daně a energetické daně.

Oproti přímému zdanění, kde harmonizační proces stagnuje, je oblast nepřímých daní předmětem intenzivních jednání členských států Evropských společenství již od počátku evropské integrace. Harmonizace nepřímých daní je jednou z podmínek pro fungování společného trhu, který je založen na volném pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu. Harmonizace v rámci Evropské unie klade zejména důraz na sjednocování sazby daně z přidané hodnoty, v oblasti akcízů<sup>58</sup> není harmonizace tak nezbytná. Nejdůležitějším předpisem v této oblasti je *Směrnice Rady 2006/112/EC* ze dne 28.11.2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Směrnice upravuje předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani, zdanitelné transakce, místo plnění, odpočet daně a ustanovuje *Výbor pro daň z přidané hodnoty*<sup>59</sup>. Důležité jsou přílohy Směrnice č. 2006/112/EC, které vymezují položky, které mohou být zařazeny do snížené daňové sazby.

#### 3.3.1 Daň z přidané hodnoty

Systém daně z přidané hodnoty je v České republice uplatňován od roku 1993 a v současné době plně odpovídá Směrnici Rady 2006/112/EC. DPH je od 1. května 2004 upravena zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Dne 1. května 2004 vstoupila Česká republika do Evropské unie a od té doby aplikuje pravidla jednotného vnitřního trhu. Daň

---

<sup>56</sup> Kombinovanou dopravou se rozumí přeprava zboží v jedné a téže přepravní jednotce (např. kontejneru), při které se využije též železniční nebo vnitrozemská vodní doprava, přičemž vzdálenost po železnici nebo vodní cestě přesahuje 100 kilometrů.

<sup>57</sup> BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*, str. 191.

<sup>58</sup> Akcíz je název pro selektivní nepřímou daň.

<sup>59</sup> ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vydání. Str. 85 an.

z přidané hodnoty je základem nejen nepřímého zdanění v České republice, ale je zároveň i základem celé daňové soustavy. Současným trendem v Evropské unii je růst podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech. Mezi důvody tohoto trendu patří zejména menší pravděpodobnost daňových úniků, uplatnění principu neutrality, zajištění dostatečného fiskálního výnosu a snižování zdanění zisku, které vede ke zvýšení množství finančních prostředků pro volnou dispozici podnikatelům<sup>60</sup>. Trend zvyšování nepřímých daní na úkor přímých daní lze zaznamenat i v České republice. Za hlavní přínos daňové reformy započaté v roce 2007 považují analytici i Ministerstvo financí přesun od přímých k nepřímým daním a snížení celkového daňového zatížení právnických i fyzických osob<sup>61</sup>.

Daň z přidané hodnoty je ve státech Evropské unie natolik harmonizovaná, že její výběr i správa jsou v jednotlivých státech úzce propojeny. Plátcem daně se rozumí osoba povinná k dani, která byla registrována k dani v tuzemsku<sup>62</sup>. Zahraniční osobou se podle zákona o dani z přidané hodnoty rozumí osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání nebo provozovnu. Předmětem daně z přidané hodnoty jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitého plnění v tuzemsku, zboží z dovozu. Zdanitelným plněním se zejména rozumí dodání zboží, převod nemovitosti, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu EU za úplatu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Předmětem daně však není pořízení zboží z jiného členského státu právnickou osobou, která je osvobozena od uplatňování daně a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč. Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, i když nebyla založena za účelem podnikání.

Základem daně je peněžní částka snižená o daň, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcem za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby. Do základu daně se také zahrnuje clo, poplatky, spotřební a energetické daně, vedlejší výdaje atd. Sazba daně je v České republice dvojitá, a to základní ve výši 19 % a snížená ve výši 9 %. Do budoucna se předpokládá postupné sblížení obou sazeb, což by znamenalo zvyšování daňového zatížení všech služeb a naopak jeho snižování u

---

<sup>60</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 366 – 367.

<sup>61</sup> FINANCE.CZ. *Přínos reformy je podle MF i analytiků v přesunu k nepřímým daním*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/184794/>, citováno dne 18.6.2009.

<sup>62</sup> Tuzemskem se rozumí území České republiky.

zboží<sup>63</sup>. Příloha 2 uvádí sazby DPH ve všech členských státech Evropské unie a ve Švýcarsku. Z tabulky jasně vyplývá, že Švýcarsko má mnohem nižší sazby DPH než členové EU. V Evropské unii obecně je minimální sazba daně z přidané hodnoty stanovena na 15 % a maximální výše obnáší 25 %. Z přílohy 2 však jasně vyplývá, že většina států EU uplatňuje na svém území snížené sazby DPH, které např. v Irsku a ve Velké Británii dosahují u některých výrobků 0 %. Jak bylo výše řečeno, Evropská unie se snaží o harmonizaci nepřímých daní, zejména daně z přidané hodnoty, a proto se dá předpokládat, že se budou rozdíly v sazbách mezi jednotlivými členy EU postupně stírat.

Zákon o dani z přidané hodnoty uvádí i plnění osvobozená od daně, jako příklad lze uvést poštovní služby, finanční a pojišťovací činnosti, zdravotnické služby, výchovu a vzdělávání, sociální pomoc. Tato plnění jsou osvobozena od daně bez nároku na odpočet daně. Některá plnění jsou od daně osvobozena s nárokem na odpočet daně<sup>64</sup>, např. dodání zboží do jiného členského státu, poskytnutí služby do třetí země nebo přeprava osob. Správu daně vykonávají místně příslušné finanční úřady. Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí nebo kalendářní měsíc, a to v závislosti na výši obratu. Pokud obrat za kalendářní rok nepřesáhne částku 2 000 000 Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí. Pokud se nachází výše obratu za předchozí kalendářní rok mezi 2 000 000 Kč a 10 000 000 Kč, může si plátcе daně stanovit zdaňovací období dle svého rozhodnutí; při obratu nad 10 000 000 Kč je daný subjekt ze zákona měsíčním plátcem DPH. Daňové přiznání se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

### 3.3.2 Spotřební daně

Spotřební daně jsou v České republice upraveny zákonem č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních. Mezi spotřební daně podle tohoto zákona patří daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z piva, daň z vína a meziproductů a daň z tabákových výrobků. Česká právní úprava navazuje na evropské předpisy, zejména na Směrnici Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Tato směrnice harmonizuje předmět daně a stanovuje minimální sazby daně na vybrané výrobky. Harmonizace sazeb není v rámci EU úplná, a proto je zaveden u těchto selektivních spotřebních daní princip zdanění podle země určení; vybraný výrobek je tedy zdaňován v zemi spotřeby<sup>65</sup>. Největší podíl na

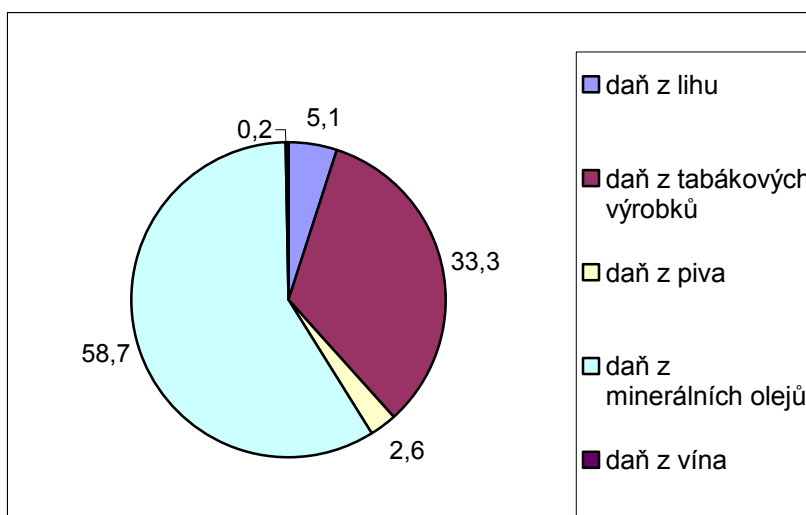
<sup>63</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 381.

<sup>64</sup> Odpočet daně je daň na vstupu, popř. krácená podle § 76 zák. č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty.

<sup>65</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 389.

výnosu spotřebních daní má daň z minerálních olejů, která se podílí na celkovém výnosu spotřebních daní téměř 60 %. Druhou výnosově nejvýznamnější je daň z tabákových výrobků. Naopak výnos daně z vína je zanedbatelný, tvoří pouze 0,2 % celkového výnosu spotřebních daní. Podíl jednotlivých spotřebních daní na celkovém výnosu zobrazuje obrázek 3.

Plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu<sup>66</sup> nebo výrobcem, jemuž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Plátcem je taktéž právnická nebo fyzická osoba, které vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň při dovozu. Správu spotřebních daní vykonávají celní úřady. Předmětem daně jsou vybrané výrobky, tedy produkty z minerálních olejů, líh, pivo, víno a meziproducty a tabákové výrobky.



**Obrázek 3 Podíl výnosu jednotlivých spotřebních daní na celkovém daňovém výnosu spotřebních daní v roce 2007**

(Zdroj: MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2007*. Dostupné na: <http://cs.mfcr.cz/NR/rdonlyres/850022D9-B2C7-49BC-A910-9F2447660534/9159/zprava2007.pdf>, citováno dne 18.6.2009)

Základem daně je specificky upravený předmět daně. Základem daně z minerálních olejů je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15° C. U daně z lihu je základem daně množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20° C, základem daně z piva a vína je množství vyjádřené v hektolitrech. Základ daně z tabákových výrobků má dvě části – procentní a pevnou část, přičemž u procentní části je základem cena pro konečného spotřebitele, u pevné části množství vyjádřené v kusech. Daň se vypočítá

<sup>66</sup> Daňovým skladem je prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel skladu vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá a odesílá zákonem vybrané výrobky.

vynásobením základu daně sazbou daně stanovenou pro příslušný vybraný výrobek. Sazby daně jsou většinou pevné a diferencované podle druhů jednotlivých výrobků. Sazby daně u cigaret jsou kombinací pevné a relativní sazby. Tak např. sazba daně z lihu se pohybuje mezi 13 300 Kč a 26 500 Kč za 1 hl etanolu, u vína to je 0 Kč až 2 340 Kč za 1 hl vína a meziproduktů. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc, daňové přiznání se tedy podává za každý kalendářní měsíc.

### 3.3.3 Ekologické daně

V reakci na evropské předpisy (Směrnici Rady 2003/96/ES) ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, zavedla Česká republika s platností od 1.1.2008 daně *ze zemního plynu* a některých dalších plynů, *pevných paliv a elektřiny*. Smyslem ekologických (někdy také nazývaných energetických) daní je omezit negativní externality, které ovlivňují životní prostředí. Úpravu energetických daní lze nalézt v zákoně č. 261/2006 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů. Stejně jako u ostatních selektivních daní ze spotřeby vykonávají správu těchto daní celní orgány.

Daň	Sazba daně
Daň z plynu pro pohon motorů nebo pro jiné účely	0 Kč/MWh; od roku 2012 bude navyšováno na 264,80 Kč/MWh spalného tepla (r. 2020)
Daň z plynu pro výrobu tepla	30,60 Kč/MWh spalného tepla
Daň z plynu pro stacionární motory, pro provoz strojů a pro vozidla určená k používání mimo veřejné cesty	30,60 Kč/MWh spalného tepla
Daň z pevných paliv	8,50 Kč/GJ spalného tepla
Daň z elektřiny	28,30 Kč/MWh

**Tabulka 6 Sazby ekologických daní**

(Zdroj: MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Ekologické daně*. Dostupné na: <http://www.czech.cz/cz/dane/ekologicke-dane>, citováno dne 20.6.2009.)

Plátcem daně je *dodavatel*, který dodal plyn, pevná paliva nebo elektřinu konečnému spotřebiteli. Předmětem daně ze zemního plynu a dalších plynů jsou plyny určené pro pohon motorů, výrobu tepla a další použití, např. stacionární motory. Předmětem daně z pevných paliv jsou pevná paliva, tj. černé uhlí, brikety, koks, dehet, hnědé uhlí, rašelina a smola. Předmětem daně z elektřiny je elektrická energie. Od daně z plynu je osvobozen zemní plyn pro výrobu tepla v domácnostech a v domovních kotelnách. Zákon osvobozuje od daně z pevných paliv paliva použitá k výrobě elektřiny a koksu. U daně z elektřiny zná zákon

osvobození pro ekologicky šetrnou elektřinu, která pochází např. ze sluneční, větrné nebo geotermální energie. Základ daně je vždy určen v určitém množství dané suroviny. Základ a sazbu daně uvádí tabulka 6<sup>67</sup>.

### 3.3.4 Clo

Clo není daní z právního hlediska, z ekonomického však ano, neboť dovážené zboží je předmětem daně, která se nazývá clo. Po vstupu České republiky do Evropské unie se v celní oblasti mnohé změnilo; hlavním pramenem je nařízení Rady č. 2913/92/EHS, které nahradilo většinu ustanovení českého celního zákona (zák. č. 13/1993 Sb.). Sazby cel již nestanovuje Česká republika, nýbrž jsou uvedeny ve Společném celním sazebníku; ten má pouze jednu závaznou verzi, a to elektronickou – TARIC. Výnosy z vybraného cla nejdou do státního rozpočtu; Česká republika vybírá clo pro EU, sama si ponechává 25 % z vybraného cla na úhradu administrativních nákladů<sup>68</sup>. Pro určení výše cla je nutné dovážené zboží zařadit do příslušné kategorie a číselný kód integrovaného celního tarifu TARIC. Tak lze například dohledat, že clo na přírodní med z Číny obnáší 17,3 %<sup>69</sup>.

## 3.4 Rozpočtové určení daní

Daně se třídí podle daňového určení, tj. podle druhu rozpočtu, do kterého plynou, na následující: státní, municipální (obecní) a vyšších územně samosprávných celků (krajů). Ve stejném duchu lze třídít daně na výlučné (svěřené) a sdílené. Výlučné daně jsou takové, jejichž výnos je příjmem jednoho typu veřejného rozpočtu, např. výnos daně z nemovitostí jde výlučně do rozpočtu obcí. O sdílené daně se dělí několik typů veřejných rozpočtů, např. výnos ze spotřebních daní jde do státního rozpočtu a do Státního fondu dopravní infrastruktury<sup>70</sup>. Rozpočet, do kterého plyne výnos jednotlivých daní je určen zákonem č. 243/2000 Sb. o rozpočtovém určení daní. Příloha 3 uvádí rozpočtové určení daní platné od 1.1.2008, tj. aktuální i pro tento rok. Ke schématu je nutno dodat, že výnos z transferových daní, tj. daně dědické, darovací a daně z převodu nemovitostí jde plně do státního rozpočtu a výnos z daně silniční směřuje do Státního fondu dopravní infrastruktury.

<sup>67</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 217 an.

<sup>68</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Pokladní plnění státního rozpočtu*. Dostupné na: [http://mfc.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ctvrt\\_poklpln\\_9286.html?year=PRESENT](http://mfc.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ctvrt_poklpln_9286.html?year=PRESENT), citováno dne 20.6.2009.

<sup>69</sup> EVROPSKÁ KOMISE. *Celní sazby*. Dostupné na: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds/cgi-bin/tarduty](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/cgi-bin/tarduty), citováno dne 20.6.2009.

<sup>70</sup> JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*, str. 293.



## 4 Švýcarská daňová soustava

### 4.1 Švýcarská daňová soustava obecně

Švýcarský daňový systém je založen na federalistické struktuře. Základními stupni, na kterých se vybírají daně, jsou *spolek* neboli federace (Bund), *kantony*, kterých je v dnešní době 26, a *obce* (Gemeinden – kolem 2600 subjektů). Taková struktura nutně vedla k tomu, že se historicky vyvinul velký počet různých daňových povinností a jednotlivé druhy daní se vzájemně překrývají. Vedle spolku vydává daňové zákony i všech 26 kantonů. Obce zpravidla ukládají své daně ve formě přírážek ke kantonálním daním<sup>71</sup>.

Pro spolek je nejdůležitější příjem z nepřímých daní, tj. z daně z přidané hodnoty, daně z pohonných hmot a cel. Kantonům a obcím plyne naopak téměř 90 % jejich celkových daňových příjmů z daní zatěžujících příjem jak fyzických tak právnických osob a z majetkových daní<sup>72</sup>. Daňová suverenita spolku je zakotvena v člancích 3 a 42 spolkové ústavy<sup>73</sup>. Druhy daní, které může spolek vybírat, jsou výslovně uvedeny v ústavě. Naproti tomu kantony mohou ukládat veškeré daně, které nepatří do kompetence spolku. Dle článků 3 a 43 ústavy přísluší kantonům všechna práva, která lid a stavy nepřenesli na spolek. Obce jako veřejnoprávní korporace kantonů disponují odvozenou daňovou suverenitou a mohou tedy ukládat jen takové daně, které jim jsou přiděleny kantonálním právem.

Kantony i obce jsou při vykonávání své daňové suverenity vázány spolkovou legislativou. Spolková legislativa všech druhů – tedy ústava, zákony a vyhlášky – má přednost před legislativou kantonální a komunální, a to i před kantonálními ústavami, což vyplývá ze článku 49 spolkové ústavy. Daňové zákony vydané kantony nebo obcemi tedy nesmí být v rozporu se spolkovými zákony, které obsahují daňové normy a také se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které byly uzavřeny na spolkové úrovni s jinými státy. Dalším velkým omezením kantonální daňové suverenity jsou čl. 127 odst. 3 a čl. 129 ústavy, které stanovují závazná pravidla pro ukládání přímých daní a jejichž cílem je určitým způsobem harmonizovat daně na úrovni spolku a kantonů. Důležitou roli hrají i pravidla zakazující dvojí zdanění mezi kantony, která byla vyřčena Spolkovým soudem<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, P., OERTLI, M. *Das schweizerische Steuerrecht*, str. 40.

<sup>72</sup> HÖHN, E., WALDBURGER, R. *Steuerrecht Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten*, str. 37.

<sup>73</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 129.

<sup>74</sup> OBERSON, X. *Droit fiscal suisse*, str. 12.

Harmonizaci kantonálního a municipálního zdanění příjmů zajišťuje nařízení Spolkové rady ze 14.12.1990 o daňové harmonizaci kantonů. Nařízení vstoupilo v platnost dne 1.1.1993 a jednotlivé obce a kantony měly povinnost uvést své daňové zákony do souladu se spolkovými harmonizačními předpisy v oblasti přímých daní do 1.1.2001. Nařízení stanovuje jednotná pravidla pro vymezení předmětu daně, standardizuje i odpočty a slevy na daních. Žádným způsobem však nezasahuje do kantonální suverenity ve věci stanovení sazeb daní. Přes tato opatření existují stále v jednotlivých kantonech výrazné rozdíly; např. v kantonu Schwyz neexistuje daň dědická a darovací, v ostatních kantonech však ano. Odlišné jsou i charakteristiky přímých daní v různých kantonech – rozdílné jsou daňové sazby, počet daňových pásem a velikost odpočtů. Vlivem těchto rozdílných úprav existují mezi kantony rozdíly ve výši daňového zatížení. Složitost daňového systému vyvažuje celkově nízká úroveň daňového zatížení, která je jak pod průměrem zemí OECD, tak i pod průměrem EU. Díky relativně nízkým daňovým sazbám je Švýcarsko nazýváno daňovým rájem a často ho využívají společnosti v rámci svého mezinárodního daňového plánování. Některé kantony neuvádějí daň z příjmů na určité druhy společností, a proto je pro společnosti extrémně důležitá volba sídla; mezi kantony a obcemi dochází z tohoto důvodu ke konkurenci<sup>75</sup>. Příloha 4 zobrazuje mapu Švýcarska podle daňového zatížení jednotlivých obcí.

## 4.2 Spolkové daně

Daňová suverenity spolku je zakotvena v ústavě. Změna těchto ustanovení vyžaduje lidové hlasování – tedy referendum, což ztěžuje zavedení případných dalších daní. V 19. století byla hlavním zdrojem krytí spolkových výdajů cla. Ta ale později ztratila na významu a v období druhé světové války byly zavedeny přímé spolkové daně, které jsou i v dnešní době důležitým pilířem spolkového rozpočtu. V poválečných letech výdaje spolku stále narůstaly, a proto došlo k postupnému ukládání dalších daní. Daň z obratu pochází také z doby druhé světové války, 1. ledna 1995 byla však nahrazena daní z přidané hodnoty.

Jak již bylo výše zmíněno, daňová suverenity spolku je zakotvena ve spolkové ústavě. Následující články přidělují spolku právo ukládat daně v těchto oblastech:

Čl. 85 – poplatky za nákladní dopravu

Čl. 86 odst. 2 – dálniční poplatky

---

<sup>75</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 161.

Čl. 128 – přímé spolkové daně, jedná se o daň z příjmů fyzických i právnických osob a daň z kapitálu a rezerv právnických osob

Čl. 130 – DPH na dodávky zboží, služeb a dovozy

Čl. 131 – spotřební daně na tabák a tabákové výrobky, alkoholové nápoje kromě piva, na pivo, automobily, zemní plyn a minerální oleje

Čl. 132 odst. 1 – kolkovné na cenné papíry a jiné listiny obchodního styku

Čl. 132 odst. 2 – daň z kapitálových zisků – z obchodního majetku, z výher v loteriích a z pojistného plnění

Čl. 133 – cla a jiné poplatky plynoucí ze zboží přecházejícího přes hranice

Čl. 134 dále stanovuje následnou derogaci ze strany spolku. Předmět daně stanovený spolkovou legislativou, a to týkající se DPH, spotřebních daní, kolkovného a daně z kapitálových výnosů, nesmí kantony znovu zatížit daněmi stejného typu. Tento článek je tedy projevem daňové harmonizace a jeho cílem je zamezení dvojího zdanění. Celnictví je dle čl. 133 ústavy výhradní věcí spolku.

<b>Spolkové daně</b>
Daň z příjmů fyzických osob
Daň z příjmů právnických osob
Daň z kapitálových zisků
Daň z přidané hodnoty
Daň z nenastoupení vojenské služby
Selektivní daně ze spotřeby
Kolkovné
Clo

**Tabulka 7 Daně na spolkové úrovni**

(Zdroj: TAXATION.CH. *Overview of the Swiss taxation system*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-533.htm> , citováno dne 21.6.2009.)

Ke spolkovým daním se neřadí daň z nenastoupení povinné vojenské služby (Militärpflichtersatz) a poplatky z hracích automatů<sup>76</sup>. Daň z nenastoupení vojenské služby představuje dle čl. 59 ústavy částku, jejíž výše je určena spolkem, ale příslušné k jeho vybírání jsou jednotlivé kantony. Poplatek z hracích automatů je dle čl. 106 odst. 3 ústavy

<sup>76</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 131.

zvláštním odvodem za monopolní koncesi a jeho výnos smí být použit pouze na ústavou stanovené účely, jako např. na starobní pojištění. Přehled daní vybíraných na spolkové úrovni uvádí tabulka 7.

Neustále se zvyšující výdaje spolku byly rozhodující pro zavedení nových spolkových daní. Mezi roky 1850 – 1900 rostly postupně spolkové výdaje ze 4,5 mil. na 53 milionů franků ročně<sup>77</sup>. V tomto období byly státní výdaje kryty pouze příjmy z cel. Kvůli první světové válce se dále roční výdaje zvýšily na 300 mil. franků ročně<sup>78</sup>. Ke krytí těchto výdajů byla zavedena daň z válečných zisků a spolkové kolkovné, které se platí i v dnešní době. Počátkem čtyřicátých let došlo k uvalení dalších daní, a to přímé spolkové daně (tehdy to byla Wehrsteuer – daň z obrany), daně z obratu a daně z kapitálových zisků. V období druhé světové války překročily spolkové výdaje hranici dvou miliard, k čemuž přispěly zejména výdaje na zbrojení<sup>79</sup>. Od té doby nebyly zavedeny žádné další typy daní, pokud odhlédneme od nahrazení daně z obratu daní z přidané hodnoty v roce 1995. Stoupající výlohy spolku (1972: 10,3 mld. franků, 1990: 31,6 mld. franků, 2005: 51,4 mld. franků) jsou kryty rostoucími daňovými sazbami.

Co se týče příjmové strany spolkového rozpočtu, tak nejvyšší podíl zaujímají spotřební daně, a z nich potom DPH a daň z minerálních olejů. V posledních letech nabyly na významu i výtěžky z přímých spolkových daní a z daně z kapitálových zisků. Strukturu příjmové stránky federálního rozpočtu ukazuje obrázek 4. S ohledem na kantonální a komunální daně vykazuje Švýcarsko velmi vysoký procentuální podíl přímých daní, zatímco v ostatních evropských zemích zajímají nejdůležitější podíl daně uvalené na spotřebu. Hlavní pilíř daňových systémů zemí Evropské unie tvoří DPH, která má v zemích EU výrazně vyšší sazbu než ve Švýcarsku.

Příjmy plynoucí ze spolkových daní nejdou pouze do rozpočtu spolku, ale i do kantonálních rozpočtů, a to díky ustanovením ústavy. Podle článku 128 odst. 4 ústavy jsou spolkové daně vybírány kantony, kterým poté náleží minimálně 17 % z hrubého výnosu vybraných spolkových daní<sup>80</sup>. Tyto ústavou stanovené procentuální podíly plní několik funkcí. Jsou finanční náhradou kantonům za náklady, které jim vznikají při vybírání daní, ale zároveň

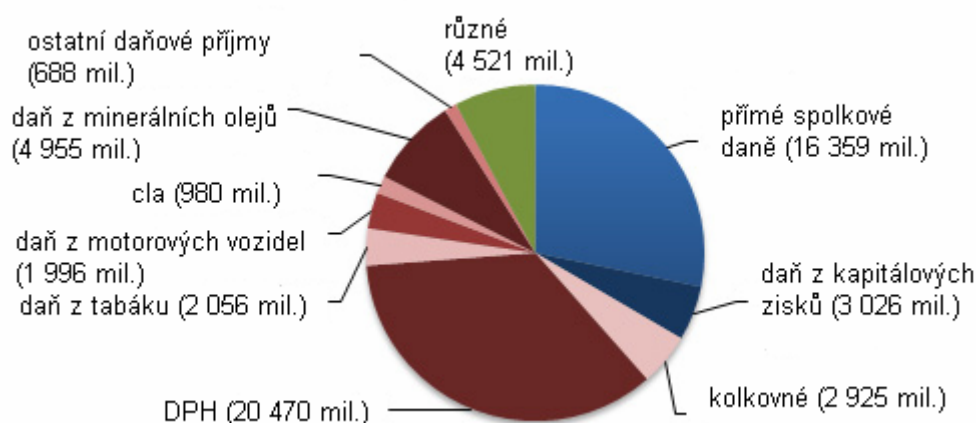
<sup>77</sup> ILLI, M. *Auch Steuern haben eine Geschichte*, str. 15.

<sup>78</sup> ILLI, M. *Auch Steuern haben eine Geschichte*, str. 18.

<sup>79</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 132.

<sup>80</sup> Do 1. ledna 2008 náleželo kantonům 30% z hrubého výnosu spolkových daní. Od tohoto roku je to tedy jen 17%, přičemž se tento podíl může snížit až na 15%, pokud to vyžaduje spravedlivé finanční vyrovnání spolku s kantony.

představují důležitý prvek finančního vyrovnání. Spolek chce dosáhnout nejen vertikálního finančního narovnání, ale i horizontálního, tedy mezi kantony, a to dle článku 135 odst. 1 ústavy. Určující veličinou pro finanční vyrovnání kantonů mezi sebou je finanční síla jednotlivých kantonů, která se stanovuje jednou za dva roky spolkovým nařízením.



**Obrázek 4 Spolkové příjmy v roce 2008 (v CHF)**

(Zdroj: VIMENTIS.CH. *Bundesbudget 2008*. Dostupné na: <http://www.vimentis.ch/d/publikation/128/Bundesbudget+2008.html>, citováno dne 21.6.2009.)

## 4.2.1 Přímé spolkové daně

Spolkové daně postihují jak příjem fyzických osob, tak i příjem právnických osob. Jak bylo popsáno výše, k přímým daním patří z ekonomického hlediska příspěvky na sociální zabezpečení, které ve Švýcarsku také existují. K přímým spolkovým daním lze zařadit i daň z kapitálových zisků (*Verrechnungssteuer*), která se odvádí z úroků, dividend a výher v loteriích, a to přímo příslušnou bankou, akciovou společností nebo loterijní společností. Přímé spolkové daně vybírají kantony pod dohledem spolku.

### 4.2.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daňovým poplatníkem je každá fyzická osoba, která má bydliště na území Švýcarska nebo zde minimálně 30 dní pobývá a zároveň vykonává výdělečnou činnost nebo dále FO, která ve Švýcarsku není výdělečně činná, ale zdržuje se zde déle než 90 dní (tzv. dočasný pobyt). Tyto osoby jsou *daňovými rezidenty* a mají tedy neomezenou daňovou povinnost. Zahraniční zaměstnanci bez povolení k trvalému pobytu jsou na území Švýcarska zpravidla zdaňováni u zdroje ve zvláštním daňovém řízení. Daňovými nerezidenty jsou FO s bydlištěm v zahraničí, které zdaňují ve Švýcarsku své příjmy plynoucí ze zdrojů na území Švýcarska.

Předmětem daně z příjmů FO je celkový čistý příjem, který je snížen o sociální odvody. Za příjem FO se zásadně považuje veškerý příjem dané osoby, zejména příjem ze samostatné a závislé výdělečné činnosti, náhradní příjem, výnosy z movitého i nemovitého majetku a příjmy z ostatních zdrojů. Dani podléhá i vlastní bydlení poplatníka, které se pro daňové účely oceňuje způsobem stanoveným příslušným finančním úřadem. Příjem manželů se povinně sčítá. Stejně jako v České republice lze od hrubého příjmu odečíst výdaje vynaložené na dosažení daného příjmu. U příjmů ze závislé činnosti dochází k odečtení výdajů pomocí paušálních srážek. Osoby samostatně výdělečně činné si mohou výdaje související s jejich obchodní činností samy srazit nebo si mohou vytvořit rezervy pro závazky, jejichž výši dopředu neznají. Další možností je uplatnění ztrát z minulých let a postupné odepisování obchodního majetku. Osvobozený je příjem z darů, dědictví, společného jmění manželů a z úroků ze spořicíh účtů<sup>81</sup>. U osob samostatně výdělečně činných se daní kapitálové zisky z obchodního majetku. Dle systému, kde je daň splatná předem, je vyměřovacím základem daně průměrný příjem za dvouleté období, které předchází zdaňovacímu období. Ve většině kantonů platil ještě nedávno tento systém u zdanění fyzických osob. Přímé spolkové daně (DPFO a DPPO) dávají kantonům možnost vybírat daně dle systému, kdy je daň splatná s jednoročním časovým odstupem po konci zdaňovacího období, ale samotná daň se vyměří již během zdaňovacího období<sup>82</sup>.

Daňová sazba na spolkové úrovni je u daně z příjmů fyzických osob progresivní, přičemž maximální sazba je dle ústavy omezena na 11,5 % ze základu daně. Systém zdanění je velice progresivní; příjem ve výši 100 000 CHF se zdaňuje sazbou 4 %, resp. 3 % u manželského páru. Při příjmu 200 000 CHF ročně se daňová sazba zvyšuje na 8 %, popř. 7 % pro manžele<sup>83</sup>. U daňových poplatníků žijících v manželství dochází tedy ke společnému zdanění zvláštní sazbou, která je výhodnější než u ekonomicky aktivních osob žijících mimo manželství. Stejnou sazbou se daní i příjmy osob, které žijí ve společné domácnosti s dětmi nebo s osobami, které potřebují podporu a jejichž živobytí poplatník platí.

---

<sup>81</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 165.

<sup>82</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 145.

<sup>83</sup> TAXATION.CH. *Individual income tax*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-534.htm>, citováno dne 21.6.2009.

#### 4.2.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Daňovými rezidenty jsou podle švýcarských daňových zákonů právnické osoby, jež mají na území Švýcarska sídlo nebo místo skutečného vedení. Švýcarské obchodní právo zná mnoho druhů právnických osob, daň z příjmů právnických osob se však vztahuje jen na následujících pět typů právnických osob.

- akciová společnost (Aktiengesellschaft)
- společnost s ručením omezeným (Gesellschaft mit beschränkter Haftung)
- družstvo (Genossenschaft)
- sdružení (Verein)
- nadace (Stiftung).

Komanditní společnost nemá ve Švýcarsku právní subjektivitu, proto budou její zisk zdaňovat společníci formou daně z příjmů fyzických osob<sup>84</sup>. Daňovými nerezidenty jsou právnické osoby, které nemají sídlo ani místo skutečného vedení ve Švýcarsku. Dále se mezi nerezidenty řadí zahraniční obchodní společnosti a sdružení osob bez právní subjektivity, a to pro zdroje plynoucí ze švýcarských provozoven, nemovitostí a určitých jiných tuzemských zdrojů. Na daňové rezidenty se vztahuje neomezená daňová povinnost z jejich globálních příjmů, s výjimkou příjmů dosahovaných pomocí stále provozovny nebo nemovitého majetku umístěného v zahraničí<sup>85</sup>. Od 1.1.1995 podléhají všechny právnické osoby systému, kdy daň je splatná s ročním odstupem, vyměření daně však probíhá během zdaňovacího období.

Předmětem daně z příjmů u kapitálových společností a u družstev je *čistý zisk*. Při určování čistého zisku hraje směrodatnou roli sestavená rozvaha společnosti. Čistý zisk se zjistí dle výsledku výkazu zisků a ztrát (výsledovky) s přihlédnutím k daňovým předpisům, které jeho výši korigují. Používá se rovnoměrné i zrychlené odpisování. U vybraných typů strojních zařízení pro ochranu životního prostředí lze v prvním roce používání odepsat až 50 % hodnoty. Daně tvoří odčitatelnou položku – jsou nákladem. Ztráty mohou být uplatněny za sedm předcházejících hospodářských let. Příjem kapitálových společností a družstev se *zdaňuje dvakrát*, a to při odvedení daně z příjmů právnických osob – tj. z čistého zisku a podruhé v momentě vyplácení dividend vlastníkovi, jelikož tvoří příjem dané osoby. I když dochází k dvojímu zdanění jednoho příjmu, zisky po zdanění švýcarských společností jsou

---

<sup>84</sup> VIMENTIS.CH. *Juristische Person*. Dostupné na:

<http://www.vimentis.ch/d/lexikon/155/Juristische+Person+.html>, citováno dne 21.6.2009.

<sup>85</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 169.

přesto díky nízkým daňovým sazbám vyšší ve srovnání s okolními státy. Daň z kapitálu byla zrušena v rámci reformy zdanění podniku v roce 1997 s účinností od 1. ledna 1998.

Čistý zisk kapitálových společností a družstev podléhá jednotné *lineární sazbě* ve výši 8,5 %. Příjem právnických osob dále podléhá kantonálním daním (viz níže), které mají progresivní sazbu a výsledné daňové zatížení výrazným způsobem navyšují. Holdingovým společností je zaručena procentní srážka z povinné částky daně s cílem zamezit trojímu či vícenásobnému daňovému zatížení<sup>86</sup>.

#### 4.2.1.3 Příspěvky na sociální zabezpečení

Švýcarský systém sociálního zabezpečení se skládá z následujících subsystémů:

- starobní a pozůstalostní pojištění (AHV: Alters- und Hinterbliebenenversicherung)
- invalidní pojištění (IVG: Invalidenversicherung)
- vojenská kompenzace (Erwerbsersatzordnung)
- pojištění proti nezaměstnanosti (ALV: Arbeitslosenversicherung)
- penzijní spoření (BVG: Berufliche Vorsorge)
- úrazové pojištění (UVG: Unfallversicherung)
- zdravotní pojištění (KVG: Krankenversicherung)
- rodinné přídavky (Familienzulagen)<sup>87</sup>.

Výše příspěvků je rozdílná pro zaměstnance, osoby samostatně výdělečně činné a expatrianty. Co se týká zaměstnanců, je zde stejný systém jako v České republice, tedy že příspěvky za své zaměstnance odvádí zaměstnavatel a je také za odvody plně odpovědný. Procentuální rozložení příspěvků na sociální zabezpečení je ve Švýcarsku odlišné; zaměstnavatel i zaměstnanec se u většiny subsystémů podílí 50 %. Sazby sociálního zabezpečení pro zaměstnavatele a zaměstnance uvádí tabulka 8.

Švýcarští rezidenti bez ekonomické aktivity (např. studenti nebo důchodci) mají povinnost platit příspěvky na sociální zabezpečení do věku 64 let (ženy), resp. 65 let (muži). Výše

---

<sup>86</sup> TAXATION.CH. *Taxation of companies in Switzerland*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-535.htm>, citováno dne 21.6.2009.

<sup>87</sup> BUNDESAMT FÜR SOZIALVERSICHERUNGEN. *Themen*. Dostupné na: <http://www.bsv.admin.ch/themen/index.html?lang=de>, citováno dne 21.6.2009.



příspěvku závisí na jejich důchodu a celosvětovém majetku (tedy i mimo území Švýcarska). Nejvyšší roční částka příspěvků na sociální zabezpečení dosahuje výše 10 300 CHF.<sup>88</sup>

Subsystém	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Starobní a pozůstalostní pojištění	4,2 %	4,2 %
Invalidní pojištění	0,7 %	0,7 %
Vojenská kompenzace	0,15 %	0,15 %
Pojištění proti nezaměstnanosti <sup>89</sup>	1,0 %	1,0 %
Penzijní spoření – průměrná sazba	5 %	5 %
Úrazové pojištění	1,5 %	0 %
Zdravotní pojištění	150 – 300 CHF/měsíc	0
Rodinné přídavky	0	2 %

**Tabulka 8 Sazby pro příspěvky na sociální zabezpečení**

(Zdroj: TAXATION.CH. *Social security*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-542.htm> , citováno dne 13.7.2009.)

#### 4.2.1.4 Daň z kapitálových zisků

Daň z kapitálových zisků je majetkovou daní vybíranou u zdroje, upravuje ji spolkový zákon o dani z kapitálových zisků (Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer). Touto daní jsou zatíženy dividendy, úroky z bankovních úvěrů, výhry v loterii a pojistná plnění, a to bez ohledu na ekonomické zázemí daňového poplatníka. Plátcem daně je dlužník zdanitelného plnění (tedy osoba, která plní). Plátce daně se musí sám nahlásit u švýcarské daňové správy a odvést daň za jím poskytnuté zdanitelné plnění. V určitých případech je pro splnění daňové povinnosti dostatečné samotné nahlášení zdanitelného plnění. Dlužník u pojistného plnění plní svoji daňovou povinnost v ohlašovacím řízení<sup>90</sup>.

Sazba daně z kapitálových zisků dosahuje u úroků z úvěrů a u dividend 35 %. Daň nezatěžuje soukromé půjčky (např. mezi společnostmi navzájem). Plátce daně má povinnost přenést daň na adresáta plnění tím, že v případě, kdy je zahájení ohlašovacího řízení nepřipustné, sníží plnění o částku daně. Například u dividend se daň přenáší na akcionáře. Akciová společnost

<sup>88</sup> TAXATION.CH. *Social security*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-542.htm> , citováno dne 13.7.2009.

<sup>89</sup> Maximální vyměřovací základ pro rok 2009 pro pojištění proti nezaměstnanosti činí 126 000 CHF. Z příjmu nad tuto výši se pojištění neplatí.

<sup>90</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 140.

tedy vyplatí akcionáři pouze 65 % dividendy a 35 % odvede švýcarské daňové správě. Za splnění určitých podmínek mohou švýcarští rezidenti dostat celou zaplacenou daň zpět<sup>91</sup>. Osobám se sídlem ve Švýcarsku, které jsou příjemci důchodů zatížených daní vybíranou u zdroje je odvedená daň refundována, pokud řádně vyplnily daňové přiznání. Osobám se sídlem mimo území Švýcarska může být daň navrácena pouze na základě případné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Často ale není daň z kapitálových zisků navrácena v plné výši.

Daň z kapitálových zisků plní jednak zajišťovací funkci, poněvadž zabezpečuje zdanění daňově zatížených příjmů u tuzemců, kteří jsou oprávněni k daňové refundaci. Zároveň směřuje ke konečnému daňovému zatížení cizozemců, kteří jsou jen částečně oprávněni k navrácení daně anebo nejsou oprávněni vůbec. V oblasti daňového zatížení je daň z kapitálových zisků zvláštní daní z příjmů, je tedy daní přímou.

Předmětem daně jsou stanovené výnosy z movitého kapitálového majetku, výhry v loterii a pojistná plnění. V oblasti kapitálových výnosů zatěžuje daň úroky z domácích dluhopisů a z domácích bankovních účtů, dividendy a podíly na zisku z akcií a základních vkladů u kapitálových společností a družstev, které byly emitovány tuzemcem a výnosy z investičních fondů. Za tuzemce se považuje osoba, která má ve Švýcarsku bydliště, trvalý pobyt, statutární popř. skutečné sídlo a společnost, která má tyto údaje zapsány v obchodním rejstříku. K tuzemcům se řadí i společnosti, které mají sídlo v zahraničí, ale místo jejich skutečného vedení se nachází na území Švýcarska a zároveň tu vykonávají ekonomickou činnost.

Zdanění výnosů z kapitálových společností nebo družstev podléhá každé finanční plnění společnosti nebo družstva, které směřuje k vlastníkům podílových cenných papírů nebo na jim blízké osoby a zároveň nepředstavuje splacení akciového nebo základního kapitálu. Dani podléhá zejména veřejné i neveřejné vyplácení zisku, vydání bezplatných akcií a rozdělení likvidačního majtkového zůstatku. Výjimkou je restrukturalizace společnosti – při ní nedochází ke zdanitelnému plnění.

Předmětem daně u výher v loterii jsou peněžní výhry přesahující 50 švýcarských franků z tuzemských loterií a loteriím podobných podniků. Daň z pojistných plnění se odvádí z kapitálových plnění životního pojištění, které je placeno tuzemskému příjemci a dále

---

<sup>91</sup> JAUSSI, T., GHIEMMETTI, C. *Die eidgenössische Verrechnungssteuer*, str. 15.

z doživotního důchodu a důchodů<sup>92</sup>. Sazba daně činí u kapitálových výnosů a výher v loterii 35 %. U životního pojištění je stanovena sazba ve výši 8 %, pro veškeré důchody platí sazba ve výši 15 %.

Právnícké i fyzické osoby, které jsou daňovými plátcí, mají nárok na vrácení daně, pokud deklarují výnos nebo majetkovou hodnotu u daně z příjmů nebo u daně z majetku a zároveň disponují užívacím právem k majetku, který je předmětem daně. Fyzické osoby mohou nárok na daňovou refundaci uplatnit u správce daně kantonu, ve kterém mají bydliště. Obvykle je jim poté snížena kantonální nebo obecní daň o refundovanou částku. Právnícké osoby musí svůj nárok uplatnit u švýcarské daňové správy a danou částku dostanou přímo zpět. Nárok na zpětné vrácení daně může být učiněn až po uplynutí kalendářního roku, ve kterém bylo daňové plnění splatné, nejpozději však do 3 let následujících po roce splatnosti daně.

#### 4.2.2 Daň z přidané hodnoty

Do roku 1994 byla ve Švýcarsku na obrat zboží ve vnitrozemí a na dovoz zboží ze zahraničí ukládána daň z obratu zboží, která byla koncipována jako daň jednorázová. Zboží bylo v průběhu celé cesty mezi výrobcem, resp. od momentu přechodu zboží přes hranice až k zákazníkovi zdaněno pouze jednou, a to při přechodu zboží od velkoobchodníka na maloobchodníka nebo na konečného spotřebitele. Systém daně z obratu zboží se vyznačuje vysokou efektivitou při vybírání daně, má ale několik nedostatků. Mezi ně patří zejména *taxe occulte*<sup>93</sup>, která deformuje hospodářskou soutěž a dále vynechání sektoru služeb z předmětu daně z obratu.

Daň z přidané hodnoty byla ve Švýcarsku úplně zavedena až po třech neúspěšných pokusech, protože bylo nutné její schválení lidem v referendu, ke kterému došlo 28. listopadu 1993. Systém daně z přidané hodnoty je v souladu s daňovou politikou Evropské unie a je typický pro mnohé další země<sup>94</sup>. Daň z přidané hodnoty je všeobecnou spotřební daní, která zatěžuje spotřebu veškerého zboží a služeb. Daň z přidané hodnoty je koncipována jako daň

---

<sup>92</sup> BLUMENSTEIN, E., LOCHER, P. *System des schweizerischen Steuerrechts*, str. 226.

<sup>93</sup> *Taxe occulte* je nezrušitelná daň na vstupu. *Taxe occulte* se také označuje jako stínová daň (*Schattensteuer*). Obraty zdaněné u jednoho výrobce nebo obchodníka jsou součástí ceny jiného, u něhož budou opět podrobeny dani. Každý další zpracovatel nebo vývozce má povinnost vypočítat daň z hodnoty, která už byla částečně zdaněna, někdy i vícenásobně. Proto může dojít v konečném výsledku k různorodosti daňového zatížení i stejných druhů výrobků, což může být pro některé výrobky velmi nevýhodné.

<sup>94</sup> Systém daně z přidané hodnoty je typický zejména pro země EU, neboť dle směrnice č. 67/227/EEC je zavedení daně z přidané hodnoty nezbytné.

vícefázová; je tedy ukládána ve všech fázích výroby, prodeje a dovozu dané komodity. Daň je vybírána pouze na federální úrovni, kantony nesmí na transakce podléhající spolkové DPH uvalovat žádnou další daň<sup>95</sup>.

Pro zboží a služby, které přecházejí přes hranice, platí *princip země určení*. Z něho vyplývá, že daň má být určena dle sazby daně platné v zemi spotřeby. Osobou povinnou k dani je dle švýcarského práva osoba, která samostatně uskutečňuje podnikatelskou nebo odbornou činnost a tato aktivita je spojena s dosažením příjmů, přičemž výše zdanitelného obrátu dosáhne částky 75 000 franků ročně. Tato hodnota se zvyšuje na 250 000 CHF v případě, kdy vlastní daňová povinnost (čistá částka daně) pravidelně nepřesahuje 4000 CHF ročně. Osobou povinnou k dani jsou i vinaři, jejichž roční příjmy z prodeje vína ve vnitrozemí převyšují 75 000 CHF a dále i společnosti, které se při splnění určitých podmínek registrují jako dobrovolní plátcí daně. Mezi osoby povinné k dani patří příjemce zahraničních služeb, pokud jejich celková cena přesáhne 10 000 franků za rok. Naopak mezi plátce daně z přidané hodnoty švýcarské právo neřadí zemědělce, lesní hospodáře a zahradníky, a to pro dodávky zboží, které bylo vyrobeno v jejich vlastním podniku, a jež slouží účelům zemědělství, lesního hospodářství nebo zahradnictví. Stejné postavení mají i obchodníci s dobytkem co se týče příjmu z prodeje dobytka a sběrný mléka pro příjmy z mléka od zpracovatelů mléka. Další skupinu tvoří neziskové sportovní kluby a všeobecně prospěšná zařízení, jejichž roční obrat nepřesahuje 150 000 franků<sup>96</sup>.

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou plnění vytvořená osobami povinnými k dani na území Švýcarské konfederace. Jsou to tedy uskutečněné dodávky zboží za úplatu, poskytnuté služby za úplatu s místem plnění v tuzemsku, vlastní spotřeba a pořízení služeb za úplatu ze zahraničí. Tato plnění jsou jen tehdy zdanitelná, pokud nejsou osvobozena od daně. Zdaněn je tedy i dovoz zboží. Dovozní daň hradí deklarant cla.

Určitá plnění jsou *osvobozena od daně* bez nároku na odpočet daně na vstupu. Do této skupiny patří zejména zboží a služby, jejichž spotřebu není dle mínění zákonodárce nutné zdaňovat. Jejich výčet je uveden v čl. 18 zákona o dani z přidané hodnoty, je to například oblast zdravotnictví, sociální péče a péče o mládež. Plnění v těchto oblastech je díky osvobození od daně z přidané hodnoty levnější, pokud je poskytováno konečnému

---

<sup>95</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 171.

<sup>96</sup> VALLENDER, K. a kol. *Schweizerisches Steuerlexikon*, str. 76.

spotřebiteli. Typické je osvobození od daně u exportů. Ale i osoba, která vyváží všechny své výrobky do zahraničí, je osobou povinnou k dani a je tedy oprávněna srazit si daň na vstupu. Vývoz zboží musí daná osoba prokázat celním potvrzením. Služby jsou daňově osvobozené v případě, kdy má příjemce služeb sídlo nebo bydliště v zahraničí<sup>97</sup>.

Osvobození je v souladu s 6. direktivou EU. Výše sazeb ve Švýcarsku však nesplňuje požadovanou minimální výši sazeb v Evropské unii. *Základní sazba daně z přidané hodnoty činí 7,6 %*. Výjimku tvoří plnění určená k uspokojení základních potřeb, která podléhají *snížené sazbě ve výši 2,4 %*. Do této skupiny patří voda z kohoutku, obiloviny, dobytek, drůbež, ryby, potraviny a nápoje (kromě alkoholických nápojů a hotových jídel), semena, hlízy a cibulky rostlin, živé rostliny, sazenice, řezané květiny, krmiva, posypové přípravky, léky, noviny, časopisy, knihy, služby rozhlasových a televizních zařízení - s výjimkou služeb k podnikatelským účelům. Pro *turistické a ubytovací služby* platí zvláštní sazba ve výši 3,6 %, která je stanovena spolkovým usnesením, přičemž tato sazba je platná do konce roku 2010, poté musí být vydáno nové usnesení<sup>98</sup>.

### 4.2.3 Kolkovné

Švýcarské kolkovné je poplatkem, který má za cíl zdanit právní styk s úředními listinami v souvislosti s tvorbou, ukládáním a přeměnou kapitálu. I v případě, kdy není nutné vystavení úřední listiny, musí být daná skutečnost účetně zaevidována. Kolkovné se odvádí při emisi a prodeji cenných papírů a při vyplácení pojistných premií. Proto existují tři druhy kolkovného: *kolkovné z emise, kolkovné při prodeji CP, kolkovné z pojistných premií*. Kolkovné je upraveno v zákoně o kolkovném, který je platný i v Lichtenštejnsku<sup>99</sup>.

*Emisním kolkovným* je zatíženo vydávání akcií tuzemských kapitálových společností nebo družstev, emise dluhopisů a cenných papírů peněžního trhu. Společnost nebo družstvo je považováno za tuzemské tehdy, když má dle údajů z obchodního rejstříku sídlo ve Švýcarsku nebo v Lichtenštejnsku, což je založeno Smlouvou o vytvoření celní unie z roku 1923. Emisí akcií je myšleno zejména zvýšení jmenovité hodnoty akcií navýšením základního kapitálu společnosti. Placení kolkovného podléhají i vklady bez navýšení nominálního kapitálu ve

---

<sup>97</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 379.

<sup>98</sup> VIMENTIS.CH. *Mehrwertsteuer*. Dostupné na: <http://www.vimentis.ch/lexikon/110/Mehrwertsteuer.html>, citováno dne 14.7.2009.

<sup>99</sup> JAUSSE, T., SCHWEIGHAUSER, R., PFIRTER, M. *Die eidgenössischen Stempelabgaben*, str. 17.

formě příspěvků společníků nebo družstevníků bez protiplnění a nabytí obchodních podílů na společnosti. Od emisního kolkovného je osvobozena emise cenných papírů investičních fondů, restrukturalizace švýcarských společností a přemístění sídla zahraničních společností do Švýcarska. Dále se neodvádí kolkovné z vydaných akcií při založení společnosti nebo navýšení základního kapitálu, pokud celková plnění společníků nepřesáhnou 1 milion franků.

Sazba daně činí u akcií 1 % splacené částky, nejméně ale 1 % ze jmenovité hodnoty vydaných akcií. Vyměřovací základ tvoří emisní cena vydaných akcií. Příspěvky společníků se daní podle tržní hodnoty vkladu. U dluhopisů činí daňová sazba 1,2 ‰ za každý rok doby splatnosti, u pokladničních poukázek 0,6 ‰ a u tuzemských cenných papírů peněžního trhu 0,6 ‰. Daňovým poplatníkem je společnost, která emituje dané akcie, u dluhopisů a cenných papírů peněžního trhu je poplatníkem tuzemský dlužník<sup>100</sup>.

*Kolkovným z prodeje cenných papírů* je zatížen úplatný převod vlastnictví k tuzemským a zahraničním listinám, pokud je jedna ze smluvních stran nebo zprostředkovatel převodu obchodník s cennými papíry. Kolkovnému podléhají dluhopisy, zástavní listy, pokladniční poukázky, cenné papíry bez nominální hodnoty (požitkové akcie), podíly na základním kapitálu společností s ručením omezeným a družstev. Mnohé transakce jsou ale osvobozeny od daně. Zákonodárce chce co nejvíce snížit daňové zatížení kolkovným, aby zabránil odlivu převodů cenných papírů do zahraničí, a to z daňových důvodů.

Plátcem daně je *obchodník s cennými papíry*. Tento termín se vykládá velmi extenzivně, za obchodníka s cennými papíry se tedy považují nejen banky, ale všechny právnické osoby, které drží listiny povinné dani (kolkovnému) v hodnotě vyšší než 10 mil. CHF. Od 1. července 2001 jsou obchodníkem s cennými papíry i penzijní pojišťovny, zařízení sociální péče, spolek, kantony a obce. Obchodník s cennými papíry je plátcem daně, kterou poté často převede na jinou osobu. Kolkovné činí 1,5 ‰ u listin vydaných tuzemcem a 3 ‰ u listin vydaných cizozemcem. Základem pro výpočet kolkovného je cena nebo tržní hodnota listiny, která je obchodována<sup>101</sup>.

*Kolkovnému z pojistných premií* podléhají výplaty premií z povinného ručení, pojištění proti havárii a určitých druhů pojištění majetku. Od 1. dubna 1998 jsou zdanitelné i úhrady ze

---

<sup>100</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 142.

<sup>101</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 143.

životního pojištění. Úhrady od zdravotních pojišťoven dani nepodléhají. Plátcem daně je pojišťovací společnost, u cizozemců je to zahraniční pojišťovna, přičemž daň se většinou přenesse na pojištěnce. U životního pojištění činí kolkovné 2,5 % z prémie, u všech ostatních druhů to je 5 % z vyplaceného pojistného plnění<sup>102</sup>.

#### 4.2.4 Selektivní daně ze spotřeby

Vedle daně z přidané hodnoty jako univerzální spotřební daně ukládá spolek různé další spotřební daně. Mezi ně patří: daň z tabáku, daň z piva, daň z lihovin, daň z minerálních olejů a daň z automobilů<sup>103</sup>.

Předmětem *daně z tabáku* jsou jak dovezené tabákové výrobky, tak výrobky vyrobené v tuzemsku. Dani podléhá i v tuzemsku zhotovený nebo dovezený cigaretový papír. Daň z tabáku vybírá vrchní celní ředitelství. Osoby povinné k dani jsou výrobci tabákových výrobků pro produkty vyrobené v tuzemsku, za dovezené výrobky odvádí daň deklarant zboží. Daňová sazba je odstupňována dle průměrné hmotnosti a maloobchodní ceny. Z cigaret se např. odvádí daň ve výši 9,923 Rappen<sup>104</sup> za kus plus 25 % maloobchodní ceny. Minimální daň z jednoho kusu cigarety však musí činit alespoň 17,298 Rappen, u cigaretového papíru 1,5 Rappen. Čistý výnos z daně z tabáku – společně s výnosem z tabákových cel a daní z alkoholu – jde v první řadě na pokrytí spolkových výdajů na péči o staré a invalidní osoby<sup>105</sup>. Daň z tabáku plní jako všechny ostatní daně fiskální funkci, je tedy zdrojem příjmů spolkového rozpočtu, na druhé straně má odradit osoby od kouření tím, že jsou díky dani tabákové výrobky dražší.<sup>106</sup>

Další spotřební daní je daň z piva. Plátcí *daně z piva* jsou tuzemští výrobci a dovozci piva. V zásadě existují tři různé kategorie piva a dle příslušné kategorie se liší daňová sazba. U lehkého piva činí 16,88 švýcarských franků, u normálního a speciálního piva 25,32 franků, u silného piva 33,76 franků za hektolitr. Sazby se mění poměrně často, a to dle inflace, příslušným pro změnu sazeb je Spolková rada.

---

<sup>102</sup> JAUSSI, T., SCHWEIGHAUSER, R., PFIRTER, M. *Die eidgenössischen Stempelabgaben*, str. 35.

<sup>103</sup> VALLENDER, K. a kol. *Schweizerisches Steuerlexikon*, str. 95 an.

<sup>104</sup> Jeden švýcarský frank se dělí na 100 Rappen.

<sup>105</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 145.

<sup>106</sup> MÄUSLI-ALLENSPACH, P., OERTLI, M. *Das schweizerische Steuerrecht*, str. 154.

Pro Švýcarsko je typické, že má jednak daň z piva (viz výše) a zároveň uvaluje další daň na lihoviny. Výroba i dovoz alkoholu jsou ve Švýcarsku monopolizovány. Jakmile spolek přenechá dovoz alkoholu soukromým osobám, vybírá *monopolní poplatky*. Monopolní poplatek je dle čl. 28 alkoholového zákona vlastně daní z domácí kořalky a tím odpovídá požadavkům EU i GATT. Pokud nelze v tuzemsku vypálený alkohol z ovoce prodat švýcarské správě alkoholu, může být tento alkohol volně prodáván. Prodej je poté zdaněn dle alkoholového zákona. Ve Švýcarsku se rozlišuje mezi pálenkou z ovoce a speciální pálenkou. Švýcarská správa alkoholu odebírá pálenku z ovoce, speciální pálenku ale zásadně ne a ta je tedy určena pro domácí použití. Pod pojmem speciální pálenka je míněn jakýkoliv pálený alkohol, který není vyroben z jablek, hrušek nebo jejich odpadních produktů<sup>107</sup>.

Výrobky obsahující alkohol, které neslouží ke konzumaci, nepodléhají od 1. února 1997 žádnému finančnímu zatížení. Daň ze speciální pálenky obnášela do 1. července 1999 26 CHF na litr stoprocentního alkoholu. V dnešní době je daň jednotná pro všechny lihoviny a činí 29 CHF na litr stoprocentního alkoholu. Směs speciální pálenky a sladkých nápojů, tzv. Alcopop, je od roku 2004 zdaněn sazbou zvýšenou o 300 %, a to z důvodu ochrany mládeže před alkoholismem<sup>108</sup>.

1. ledna 1997 nabyl účinnosti zákon o *dani z minerálních olejů*, který danou problematiku komplexně upravuje. Do té doby se odváděly z minerálních olejů cla, která byla tímto zákonem přeměněna na daně, což odpovídá i daňovým principům EU. Dani podléhá ropa, zemní plyn, jiné minerální oleje a pohonné hmoty. Sazba daně se velmi liší pro jednotlivé druhy minerálních olejů. Tak například u benzínu obnáší 431,2 CHF, u zemního plynu 184,9 CHF na 1000 litrů dané látky. Polovina čistého výnosu daně z minerálních olejů – pohonných látek a celý výnos z poplatků z dálnic je dle čl. 86 spolkové ústavy určen na výdaje spojené se silniční dopravou, jako např. na výstavbu nových dálnic. Plátcem daně jsou jak dovozci minerálních olejů, tak osoby, které zdanitelné produkty ve Švýcarsku těží nebo vyrábějí. Nově je v zákoně založeno právo Spolkové rady navyšovat sazbu daně dle vzrůstající inflace<sup>109</sup>.

Poslední spotřební daní vybíranou na spolkové úrovni je *daň z automobilů*. Stejně jako u daně z minerálních olejů se do 1. ledna 1997 platila z automobilů fiskální cla. V roce 1997 nabyl

---

<sup>107</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 146 an.

<sup>108</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 148.

<sup>109</sup> VIMENTIS.CH. *Mineralölsteuer*. Dostupné na:  
<http://www.vimentis.ch/d/lexikon/127/Mineral%F6lsteuer+.html>, citováno dne 14.7.2009.



účinnosti zákon o dani z automobilů, který stanoví sazbu daně ve výši 4 % z ceny vozidla. Za splnění určitých podmínek může Spolková rada sazbu daně zvýšit nebo naopak snížit. Dani podléhají osobní automobily a vozidla pro přepravu zboží. Od daně jsou osvobozeny elektromobily a nákladní automobily<sup>110</sup>.

## 4.2.5 Cla

Podle článku 133 ústavy jsou cla výlučně věcí spolku. Švýcarsko vybírá zejména dovozní cla, vývozní cla pouze u určitých druhů zboží a průvozní cla neukládá vůbec. Dle účelového určení se cla dělí na fiskální – jejich cílem je vybrat dostatečné množství finančních prostředků, a cla ochranná, jež mají chránit tuzemský trh. Vzhledem k tomu, že se cla promítají do ceny výrobku a tím se přenášejí na konečné spotřebitele, je možné uvalením vyššího cla snížit spotřebu určitého produktu. K financování určitých záměrů lze vybírat i celní přírázky<sup>111</sup>.

Celní právo je velice silně ovlivněno mezinárodními právními předpisy, neboť Švýcarsko je členem několika obchodních dohod, které se týkají cel a obchodu<sup>112</sup>. V roce 1966 se stalo Švýcarsko členem GATT, jehož cílem je odbourávání cel a jiných obchodních překážek. 1. července 1995 Švýcarsko přistoupilo ke Světové obchodní organizaci (WTO), což bylo logickým vyústěním jeho členství v GATT. K masivnímu snižování a rušení cel docházelo zejména v době tzv. Uruguayského kola jednání<sup>113</sup>.

Co se týče celního práva, není bez významu ani členství Švýcarska v ESVO<sup>114</sup>. Cílem této dohody o volném obchodu je postupné odbourávání celních bariér na reciproční bázi. Velká většina průmyslových výrobků pocházejících ze zemí ESVO je tedy osvobozena od cla. Kromě toho uzavřelo Švýcarsko i celní dohodu s ES, na základě níž bylo nuceno odbourat ochranná a fiskální cla. Kvůli tomu byla roku 1993 fiskální cla spolku (např. clo z pohonných hmot) přeměněna na spotřební daně (např. daň z minerálních olejů)<sup>115</sup>.

---

<sup>110</sup> VIMENTIS.CH. *Automobilsteuer*. Dostupné na:

<http://www.vimentis.ch/d/lexikon/154/Automobilsteuer.html>, citováno dne 14.7.2009.

<sup>111</sup> ARPAGAUS, R. *Schweizerisches Zollrecht*, str. 23.

<sup>112</sup> BLUMENSTEIN, E., LOCHER, P. *System des schweizerischen Steuerrechts*, str. 142.

<sup>113</sup> Uruguayské kolo probíhalo v letech 1986 až 1994 a bylo završeno podepsáním konečné smlouvy v Marrakéši. Výsledkem bylo průměrné snížení celní sazby ze 6,3 % na 3,9 %. Dalším přínosem byl vznik WTO.

<sup>114</sup> Evropské sdružení volného obchodu (ESVO) bylo založeno v roce 1960 a jeho hlavním cílem je odstranění cel a kvantitativních omezení v mezinárodním obchodě. Jeho členy jsou v současné době Island, Lichtenštejnsko, Norsko a Švýcarsko.

<sup>115</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 151.

Vliv na švýcarské celní právo mělo i uzavření bilaterálních dohod s Evropskou unií, které nabyly platnosti 1. června 2002. Celkem existuje sedm sektorových dohod, z nichž upravuje celní právo pouze Dohoda o obchodu se zemědělskými výrobky. V této a v Dohodě o zemědělských zpracovatelských produktech<sup>116</sup> se Švýcarsko a EU recipročně zavazují k dalekosáhlým ústupkům v celní oblasti.

#### 4.2.6 Daň z nenastoupení vojenské služby

Všichni švýcarští občané<sup>117</sup> mužského pohlaví mají brannou povinnost. Mohou ji vykonat jako vojáci v armádě nebo náhradní vojenskou službou. Pokud zcela nebo částečně nedostojí branné povinnosti, musí platit každoročně daň z nenastoupení vojenské služby<sup>118</sup> (Militärpflichtersatz). Sazba této daně činí 3 % ze zdanitelného příjmu a platí se do 30. věku života včetně<sup>119</sup>. V nedávné době řešil Evropský soud pro lidská práva stížnost švýcarského diabetika, který musel platit daň z nenastoupení vojenské služby, i když chtěl brannou povinnost vykonat. Armáda ho však kvůli cukrovce shledala neschopného nastoupení služby, požadovala však po něm placení daně (ve výši okolo 700 CHF ročně), neboť nespadal do skupiny invalidů osvobozené od placení daně. Daný muž se po vyčerpání vnitrostátních právních prostředků obrátil na Evropský soud pro lidská práva. ESLP rozhodl, že došlo k diskriminaci a Švýcarsko musí poškozenému vyplatit odvedenou daň zpět<sup>120</sup>.

#### 4.3 Daně kantonů a obcí

Každý z 26 kantonů vydává své daňové zákony. Kantony mají právo uvalovat veškeré daně, které si pro sebe výlučně nenárokuje spolek. Švýcarská daňová správa vydává sbírku, ve které lze nalézt daňové základy všech 26 kantonů s jejich specifiky. Následující tabulka uvádí přehled daní, které vybírají jednotlivé kantony.

---

<sup>116</sup> Dohoda o zemědělských zpracovatelských produktech vstoupila v platnost 30. května 2005.

<sup>117</sup> Branná povinnost se nevztahuje na všechny bez výjimky, osvobození jsou např. invalidé.

<sup>118</sup> AUSLANDSCHWEIZER-ORGANISATION. *Militärpflichtersatz*. Dostupné na:

<http://www.aso.ch/de/beratung/leben-im-ausland/militaerdienst/militaerplichtersatz>, citováno dne 14.7.2009.

<sup>119</sup> ZIVILSCHUTZ LEIMENTAL. *Häufig gestellte Fragen*. Dostupné na: <http://www.zivilschutz-leimental.ch/de/toolbar/faq/>, citováno dne 14.7.2009.

<sup>120</sup> SCHWEIZER FERNSEHEN. *Wehrpflicht-Ersatz für Diabetiker nicht legitim*. Dostupné na: <http://tagesschau.sf.tv/content/view/comments/1001434>, citováno dne 14.7.2009.

<b>Kantonální daně</b>	
<b>Majetkové a příjmové daně</b>	<b>Spotřební a jiné daně</b>
Daně z příjmů a majetku	Daň ze psů
Daň z hlavy nebo z domácnosti	Daň z motorového vozidla
Daň ze zisku a z kapitálu právnických osob	Daň ze zábavních podniků
Daň dědická a darovací	Kantonální kolkovné
Daň z výher	Daň z vodních elektráren
Daň z převodu pozemků	Ostatní
Domovní daň	

**Tabulka 9 Přehled kantonálních daní<sup>121</sup>**

(Zdroj: NYFENEGGER, S. *Repetitorium Steuerrecht*, str. 21.)

Naproti tomu obce (municipality) mohou ukládat jen takové daně, ke kterým mají zmocnění příslušného kantonu (tzv. delegovaná daňová suverenity). Často obce pouze vybírají přírážky ke kantonálním daním nebo dostávají určitou část z vybraných daní od kantonu. Municipální daně jsou v některých kantonech zakotveny v kantonálních zákonech, jinde vydávají obce vlastní daňová nařízení. Tabulka 10 uvádí přehled municipálních daní.

<b>Municipální (obecní) daně</b>	
<b>Majetkové a příjmové daně</b>	<b>Spotřební a jiné daně</b>
Daně z příjmů a z majetku	Daň ze psů
Daň z hlavy nebo z domácnosti	Daň ze zábavních podniků
Daň ze zisku a z kapitálu právnických osob	Ostatní
Daň dědická a darovací	
<i>Živnostenská daň</i>	
Daň z výher	
Daň z převodu pozemků	
Domovní daň	

**Tabulka 10 Přehled municipálních daní**

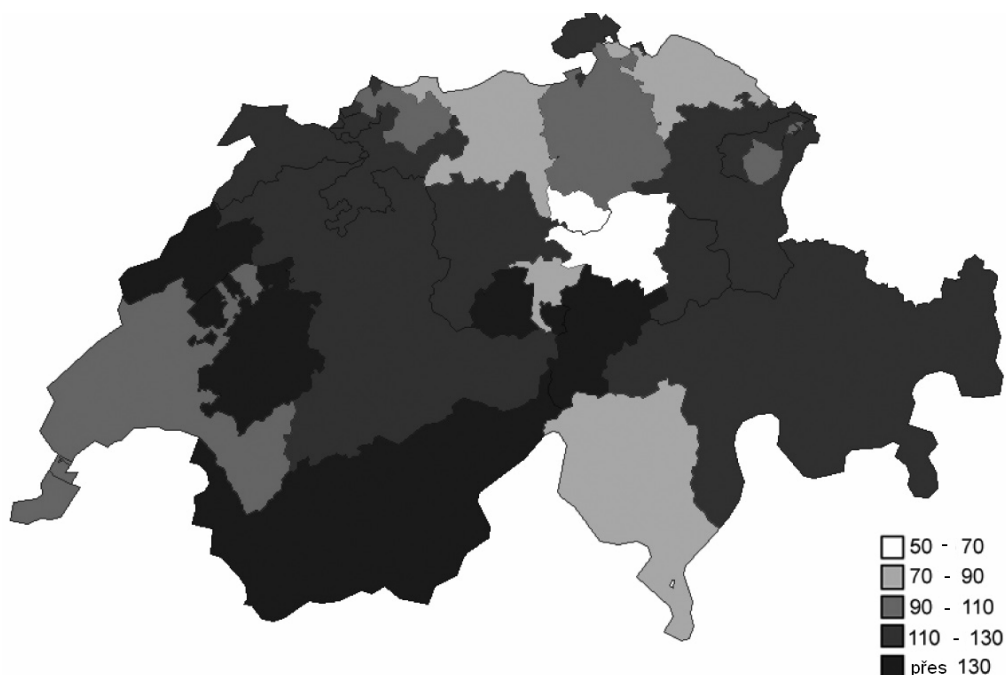
(Zdroj: MÄUSLI-ALLENSPACH, P., OERTLI, M. *Das schweizerische Steuerrecht*, str. 41.)

<sup>121</sup> Překlad názvů daní do českého jazyka byl proveden s ohledem na názvy uvedené na stránce Ministerstva zahraničních věcí ohledně finančního a daňového sektoru ve Švýcarsku. Dostupné na: [http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie\\_statu/evropa/svycarsko/ekonomika/financi\\_a\\_danovy\\_sektor.html](http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/svycarsko/ekonomika/financi_a_danovy_sektor.html), citováno dne 14.7.2009.

Ve většině kantonů se dále vybírá *církevní daň*. Tu platí jak fyzické osoby – členové jedné ze tří největších církví ve Švýcarsku (protestanti, starokatolíci a římstí katolíci), tak i právnické osoby sídlící na území daného kantonu<sup>122</sup>.

### 4.3.1 Daňová konkurence mezi kantony

Jak je uvedeno výše, požívají kantony v daňové oblasti poměrně velkou suverenitu. Spolu s rostoucí daňovou konkurencí mezi jednotlivými státy lze sledovat tento trend i ve vnitrostátním švýcarském měřítku. V poslední době je zesilující konkurence výrazná zejména díky malým kantonům v centrálním Švýcarsku (např. Obwalden, Nidwalden, Zug, Schwyz) a také s ohledem na úpravu mezikantonálních fiskálních transferů a výměnu finančních informací z roku 2004<sup>123</sup>. Proto sílí požadavky na přijetí pravidel proti nezdravé daňové konkurenci mezi jednotlivými kantony. Obrázek 5 ukazuje srovnání daňového zatížení jednotlivých švýcarských kantonů. Průměrné daňové zatížení je rovno 100. Z obrázku jasně vyplývá, že daňově nejvýhodnější jsou kantony v centrálním Švýcarsku.



**Obrázek 5 Kantonální daňové zatížení**

(Zdroj: BESSARD, P. *Tax Competition: The Swiss Case*. Dostupné na: <http://www.libinst.ch/publikationen/Bessard-Swiss-Case.pdf>, citováno dne 15.7.2009.)

<sup>122</sup> CREDIT SUISSE. *Tax calculator*. Dostupné na: <https://calculators.credit-suisse.com/cs/pobp/p/d/advisory/tax/tax.do?lang=en>, citováno dne 15.7.2009.

<sup>123</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 173.

Předmětem diskusí jsou i různé tradiční formy daňového zvýhodnění, které nabízí zhruba polovina švýcarských kantonů. Podle některých zdrojů využívá více než 3 000 majetných cizinců statutu rezidentury ve Švýcarsku, který je spojen se speciálními výhodami. Většina z těchto cizinců žije v oblasti Ženevského jezera a dále v kantonech Graubünden a Ticino. Daň je kalkulována na základě pětinasobku roční renty nemovitosti, ve které žijí<sup>124</sup>.

Daňová konkurence s sebou přináší jak pozitivní, tak negativní důsledky. Daňoví poplatníci vykazují vyšší mobilitu, a to s ohledem na výhodnost daňových sazeb v jednotlivých kantonech. To se týká jak fyzických, tak i právnických osob – zde dochází k přemístění sídla. Jednoznačně pozitivní efekt má daňová konkurence na místní, tj. obecní a kantonální politiku. Regionální politici se více orientují na své voliče, neboť voliči se v případě nespokojenosti mohou odstěhovat do pro ně politicky nebo daňově výhodnější obce. Dr. Roland Fischer (předseda Švýcarského statistického úřadu) se domnívá, že díky daňové konkurenci dochází k nižší redistribuci příjmů<sup>125</sup>. Mezi spíše negativní efekty patří velké rozdíly v daňových sazbách a nadměrné deficity veřejných rozpočtů („Race to the bottom“ - kantony a obce se snaží nalákat fyzické a právnické osoby na co nejnižší daně a poté nemají dostatečný přísun zdrojů do svých rozpočtů). Pozitivním jevem je nižší míra veřejných výdajů (jako procento HDP v porovnání se státy Evropské unie), což se odráží i na nižší míře korupce. To však vede k nedostatečné dodávce veřejných statků a služeb<sup>126</sup>.

### 4.3.2 Daně z příjmů a ostatní přímé daně

Daně z příjmů a z majetku tvoří hlavní příjmovou stránku rozpočtu všech kantonů. To platí i pro obce, které ukládají daně ve formě násobku daní kantonálních a pro farnosti, které vybírají církevní daně. 1. ledna 1993 nabyl platnosti spolkový zákon o harmonizaci přímých daní kantonů a obcí a ustanovení v něm musela být provedena do 1. ledna 2001. U zdanění cizinců, kteří nemají na území Švýcarska trvalý pobyt, je právní úprava jednotná ve všech kantonech. Jejich příjem se daní přímo u zdroje, a to ve zvláštním daňovém řízení. Zaměstnavatel poté vyplatí cizozemskému zaměstnanci mzdu, která je již zkrácena o příslušnou daň.

---

<sup>124</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 174.

<sup>125</sup> FISCHER, R. *Tax competition in Switzerland*. Dostupné na: [www.oecd.org/dataoecd/11/62/40925435.ppt](http://www.oecd.org/dataoecd/11/62/40925435.ppt), citováno dne 15.7.2009.

<sup>126</sup> BESSARD, P. *Tax Competition: The Swiss Case*. Dostupné na: <http://www.libinst.ch/publikationen/Bessard-Swiss-Case.pdf>, citováno dne 15.7.2009.

Co se týče daně z příjmů fyzických osob, využívají všechny kantony až na Obwalden (kde je zavedena rovná daň) systému progresivního zdanění. V celém švýcarském daňovém právu platí systém rodinného zdanění. Zdaňují se příjmy manželů dohromady, a pokud mají příjem i děti, zdaňuje se jejich příjem dohromady s příjmem rodičů. Jednotlivé kantony a zejména obce si daňovými sazbami silně konkurují (viz přílohy 4 a 5). Pro ilustraci uvádím příklad zdanění svobodné a bezdětné osoby z obce Curych (kanton Curych):

Hrubý příjem	50 000 CHF
Příspěvky na sociální zabezpečení	<u>- 9 900 CHF</u>
Zdanitelný příjem	40 100 CHF
Kantonální daň z příjmů	- 1 506 CHF
Obecní daň z příjmů	- 1 792 CHF
Církevní daň	- 166 CHF
Daň z hlavy	<u>- 24 CHF</u>
Čistý příjem	36 612 CHF

Daňové zatížení (bez příspěvků na sociální zabezpečení) činí na kantonální úrovni (v modelovém příkladu) 3 488 CHF, což je 7 % hrubého příjmu<sup>127</sup>. Obecně lze říci, že se sazby daně z příjmů fyzických osob na kantonální a obecní úrovni dohromady pohybují od 5 % do 25 %, jsou tedy značně progresivní<sup>128</sup>. Co se týká *daně z hlavy*, resp. *daně z domácnosti*, je často určena fixní částkou a povinnost platit tuto daň mají zletilé a ekonomicky činné osoby. Její sazba je často nízká (viz příklad – 24 CHF) a je vybírána dohromady s daní z příjmů fyzických osob.

Všechny kantony taktéž vybírají u fyzických osob *majetkové daně*. Ty se platí ročně dohromady s daní z příjmů fyzických osob; pro obě daně se vyplňuje jedno společné daňové přiznání. Zdaňuje se celý majetek – pod tento termín se řadí např. automobil, cenné papíry, pohledávky u banky, důchodové pojištění. Majetek do určité výše je od daně osvobozený, nad

<sup>127</sup> EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG. *Steuerbelastung in der Schweiz*. Dostupné na: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/18/22/publ.Document.119941.pdf>, citováno dne 14.7.2009.

<sup>128</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 166.

danou výši je sazba progresivní. Sazby jsou ve srovnání s daní z příjmů nižší, nikdy nepřesahují 1 %<sup>129</sup>.

Právnícké osoby odvádí kantonům a obcím *daň ze zisku* a *daň z kapitálu*. Sazba daně ze zisku se podle kantonu pohybuje v rozmezí 8 – 17 %, sazba daně z kapitálu mezi 0,08 až 0,25 %. Pro právnícké osoby je esenciální zvolit si sídlo v daňově výhodné obci a kantonu. Holdingové společnosti požívají daňové úlevy ve formě odečtení podílu, aby nedocházelo k několikanásobnému zdanění výnosů z podílu na kapitálu. Při splnění určitých podmínek mohou být dokonce díky tzv. holdingovému privilegii úplně osvobozeny od placení daně ze zisku. Určité kantony vybírají od právníckých osob minimální daň z nemovitostí nebo z hrubého příjmu. Tato minimální daň poté plní funkci řádné daně ze zisku nebo z kapitálu, pokud je její výnos vyšší než by byl výnos z řádné daně<sup>130</sup>.

*Dědickou daň* ukládají všechny kantony s výjimkou kantonu Schwyz. Darování zdaňují opět všechny kantony kromě kantonů Schwyz a Lucern. Sazba daně dědické se řídí podle příbuzenského stupně oprávněné osoby vůči zůstaviteli a má progresivní charakter. Většina kantonů zná úplné osvobození od daně v případě, kdy je dědicem přímý potomek nebo manžel/manželka zůstavitele.

*Daň z výher* vybírají všechny kantony bez výjimky. Předmětem daně jsou jak výhry v loteriích, sázky na fotbalová utkání, tak i např. výhry ze sázek na koňské dostihy. Výhry v kasinech jsou od daně osvobozené. Většina kantonů zdaňuje výhry až od určité výše.

*Daň z převodu pozemků* je selektivní majetkovou daní, která zatěžuje příjem z prodeje nemovitých věcí, odpovídá tedy české dani z převodu nemovitostí. Všechny kantony vybírají tuto daň z prodeje nemovitostí vlastněných fyzickými osobami. Právnícké osoby odvádí tuto daň v polovině kantonů jako integrální část daně ze zisku (např. v kantonu St. Gallen), v ostatních kantonech (např. Curych, Bern) platí pro právnícké osoby stejné podmínky jako pro osoby fyzické<sup>131</sup>.

---

<sup>129</sup> DAS SCHWEIZER PORTAL. *Die Steuern der Kantone und Gemeinden*. Dostupné na: <http://www.ch.ch/private/00093/00100/00471/00472/index.html?lang=de>, citováno dne 15.7.2009.

<sup>130</sup> REICH, M. *Steuerrecht*, str. 225.

<sup>131</sup> HINNY, P. *Steuerrecht 2008*, str. 56.

Daň z převodu pozemků se váže čistě na prodej dané nemovitosti bez jakéhokoliv zohlednění ekonomického postavení daňového poplatníka. Předmětem daně je rozdíl mezi výnosem z prodeje a pořizovacími náklady, které se skládají z původní kupní ceny nemovitosti a výdajů, které byly během držby nemovitosti vynaloženy na zvýšení její ceny. Daňová sazba je povětšinou progresivní a snižuje se přímo úměrně dle doby, po kterou byl prodávající vlastníkem dané nemovitosti, což znamená zvýšenou daňovou sazbu pro spekulativní prodeje s krátkou dobou vlastnictví.

*Daň z nemovitostí* je uzákoněna ve více než polovině kantonů, předmětem daně je tržní hodnota nemovitosti, přičemž daňová sazba se nachází mezi 0,3 a 3 ‰ rozhodné ceny. V zásadě se daň z nemovitostí považuje za municipální daň. V oblastech, kde je kantonální daň, se obce zpravidla podílejí na jejím výtěžku<sup>132</sup>.

*Živnostenskou daň* vybírá pouze jeden kanton, resp. jeho obce, a to Ženeva. Princip je srovnatelný s německou živnostenskou daní. Živnostenské dani podléhají fyzické a právnické osoby, které vykonávají samostatnou činnost nebo vedou (vlastní) průmyslové a jiné podniky. Osvobozeny jsou podniky zaměřené na zemědělskou činnost. Samotná daň se vypočítá pomocí několika koeficientů, které závisí na ročním obratu, počtu zaměstnanců a dalších ukazatelích<sup>133</sup>.

### 4.3.3 Spotřební a jiné daně

Všechny kantony ukládají *daň z motorových vozidel*. Předmětem daně jsou zaregistrovaná motorová vozidla a přívěsy. Daňovým poplatníkem je vlastník motorového vozidla nebo přívěsu. Daň se odvádí jednou za rok a vyměřuje se dle různých technických parametrů vozidla, např. dle zdvihového objemu, výkonu motoru nebo hmotnosti vozidla.

Ve všech kantonech se vybírá i *daň ze psů*. Její sazba se často liší v jednotlivých obcích toho samého kantonu a může záležet na druhu a velikosti psa. Například pro celý kanton Nidwalden platí jednotná sazba 120 CHF ročně za jednoho psa. Ostatní daně nejsou společné pro všechny kantony a tvoří malou částku v kantonálním nebo obecním rozpočtu. Je to

---

<sup>132</sup> DAS SCHWEIZER PORTAL. *Die Steuern der Kantone und Gemeinden*. Dostupné na: <http://www.ch.ch/private/00093/00100/00471/00472/index.html?lang=de>, citováno dne 15.7.2009.

<sup>133</sup> STADT GENÈVE. *Finanzen – Wirtschaft*. Dostupné na: <http://www.ville-ge.ch/de/adm/finance.htm>, citováno dne 15.7.2009.



zejména *daň ze zábavních podniků*. Ta se většinou odvádí jako 10 % ze vstupného (např. do kina). Mezi marginální daně patří daň z ubytování, daň z reklamních plakátů, daň z vodních elektráren<sup>134</sup>.

## 5 Komparace obou soustav

Pro malé země jako Česká republika a Švýcarsko je nezbytné umět přilákat investory. Důležitou roli v tomto ohledu hraje daňová atraktivita země. V dnešní globalizované době dochází k velké mobilitě faktorů jako zboží, kapitálu a vysoce kvalifikované pracovní síly. Proto dochází v mezinárodním měřítku k daňové konkurenci, které se musí přizpůsobit daňové systémy jednotlivých zemí. Konkurencí se myslí snaha států přilákat mobilní daňové základy cestou zvyšování atraktivity daňové soustavy země, a to formou výhodnějších daňových režimů založených na snižování sazeb nebo různých formách preferencí. Švýcarsko je případem *sui generis*, neboť u něj dochází k daňové konkurenci navíc uvnitř státu, tj. mezi jednotlivými obcemi a kantony<sup>135</sup>.

Švýcarsko není členským státem EU, nevztahují se tedy na něj harmonizační předpisy platné uvnitř států Evropské unie. Mezi Českou republikou a Švýcarskem lze vidět zásadní rozdíly v sazbách přímých a nepřímých daní. Pro účely mezinárodního srovnávání daňových soustav je nejvhodnější použít mezinárodní charakteristiky, používané např. OECD nebo Evropskou komisí. Nejčastější veličinou užívanou pro komparaci je daňová kvóta a její struktura neboli daňový mix. Evropská komise hodnotí strukturu daňových systémů podle implicitní daňové sazby<sup>136</sup>.

### 5.1 Daňová kvóta

Daňová kvóta vyjadřuje míru daňového zatížení subjektů a vypočítá se jako podíl vybraných daní na hrubém domácím produktu. Tento ukazatel ve své podstatě vypovídá o tom, jak velký díl nezůstává těm, kteří domácí důchod vytvořili, ale rozděluje se prostřednictvím veřejných fondů. Nejčastěji se rozlišuje mezi daňovou kvótou *jednoduchou a složenou*. Zatímco jednoduchá daňová kvóta počítá v čitateli pouze s výnosy z daní a poplatků, složená daňová kvóta do něj zahrnuje i příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla a další povinné odvody

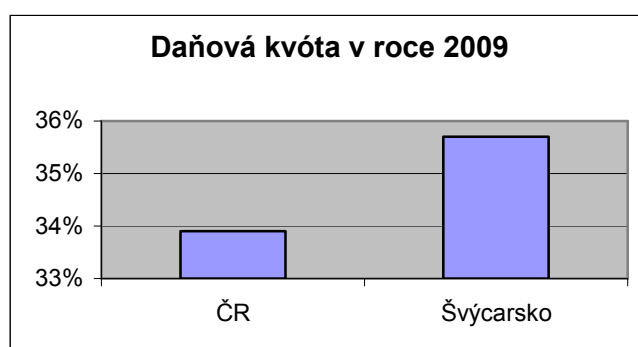
---

<sup>134</sup> DAS SCHWEIZER PORTAL. *Die Steuern der Kantone und Gemeinden*. Dostupné na: <http://www.ch.ch/private/00093/00100/00471/00472/index.html?lang=de>, citováno dne 15.7.2009.

<sup>135</sup> LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*, str. 10 an.

<sup>136</sup> KOUBOVÁ, H. *Srovnávací studie daňových soustav České republiky a země EU*, str. 21.

odpovídající ekonomickému pojetí daně. Přestože se jedná pravděpodobně o nejvyužívanější metodu srovnání, není dokonalá. Její nedostatky souvisejí s použitou metodikou a kvalitou výpočtu jak čitatele, tak jmenovatele uvedeného zlomku, které se v jednotlivých zemích liší a s tím, že nijak nevytvrdí o rozložení daňového břemene ani o struktuře daní<sup>137</sup>. Obrázek 6 uvádí složenou daňovou kvótu pro obě sledované země. Hodnota 33,9 % pro Českou republiku je předpovědí a vychází z programového prohlášení vlády. V roce 2007 dosáhla daňová kvóta v ČR výše 36,8 % a podle vlády České republiky by se měla v roce 2009 snížit pod hodnotu 34 %. Švýcarsko vykazuje v posledních letech standardní výši daňové kvóty, tento rok dosáhne podle OECD 35,7 %. Vážený průměr daňových kvót zemí OECD pro rok 2009 činí 39,4 % HDP<sup>138</sup>. Z uvedených čísel lze dovodit, že výše složené daňové kvóty obou srovnávaných zemí je velmi podobná a nachází se pod průměrem zemí OECD.



Obrázek 6 Daňová kvóta v České republice a Švýcarsku

(Zdroj: Ministerstvo financí a OECD)

## 5.2 Den daňové svobody

S daňovou kvótou souvisí další ukazatel, a to tzv. den daňové svobody. Koncept dne daňové svobody vytvořil v roce 1948 americký podnikatel Dallas Hostetler<sup>139</sup>, různé státy však nepoužívají stejnou metodiku výpočtu. V České republice ohlašuje den daňové svobody Liberální institut, který se řídí metodikou OECD. Tato metodika využívá odhad poměru veřejných výdajů na HDP. Den daňové svobody je vhodný pro mezinárodní srovnávání (zejména při použití stejné metodiky – což je u Švýcarska jako člena OECD splněno) a zejména srozumitelný i pro laickou veřejnost. Pro rok 2009 připadl den daňové svobody na 13. června. Znamená to, výtěžně činný občan pracuje 163 dnů ve prospěch státní kasy, aby

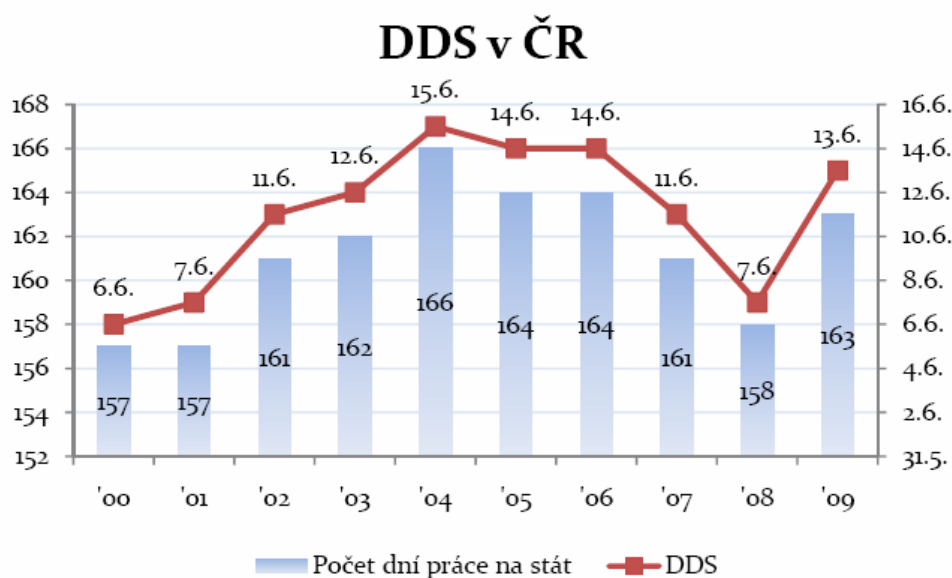
<sup>137</sup> KOUBOVÁ, H. *Srovnávací studie daňových soustav České republiky a země EU*, str. 20 an.

<sup>138</sup> NATION MASTER. *Taxation Statistics*. Dostupné na:

[http://www.nationmaster.com/graph/tax\\_tot\\_tax\\_as\\_of\\_gdp-taxation-total-as-of-gdp](http://www.nationmaster.com/graph/tax_tot_tax_as_of_gdp-taxation-total-as-of-gdp), citováno dne 16.7.2009.

<sup>139</sup> TAX FOUNDATION. *Tax Freedom Day*. Dostupné na: <http://www.taxfoundation.org/taxfreedomday/>, citováno dne 18.7.2009.

mohly být uhrazeny všechny veřejné výdaje<sup>140</sup>. Obrázek 7 znázorňuje vývoj dne daňové svobody v České republice od roku 2000. Z obrázku lze vysledovat, že se tento rok slaví den daňové svobody o celých 6 dní později než v roce 2008. Hlavní příčinu lze vidět v celosvětové hospodářské krizi, den daňové svobody se o několik dnů posunul ve všech zemích OECD. Ve Švýcarsku připadá den daňové svobody pro rok 2009 na 2. květen, v roce 2008 to byl již 14. duben<sup>141</sup>. Průměr zemí OECD pro rok 2009 připadá na 11. červen, což je blízko České republice. Švýcarsko tedy zatěžuje své občany veřejnými výdaji méně.



**Obrázek 7 Vývoj dne daňové svobody v České republice**

(Zdroj: LIBERÁLNÍ INSTITUT. *Vývoj dne daňové svobody v ČR od roku 2000*. Dostupné na: [http://libinst.cz/data/dds\\_vyvoj.pdf](http://libinst.cz/data/dds_vyvoj.pdf), citováno dne 18.7.2009.)

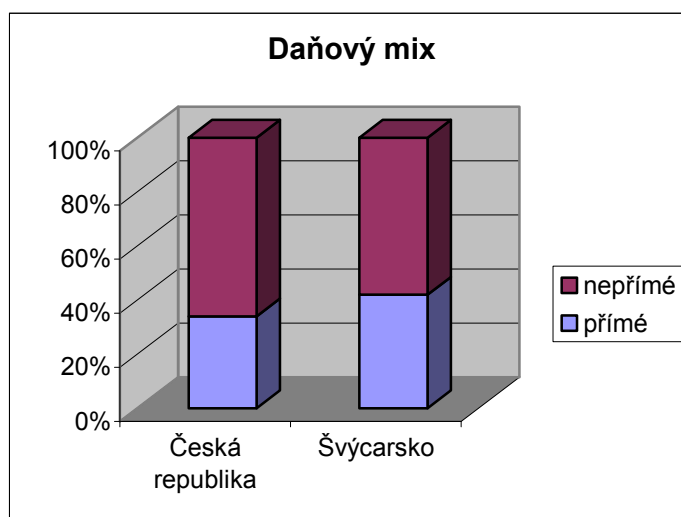
## 5.3 Daňový mix

Daňový mix vyjadřuje, jakým procentem se jednotlivé daně podílejí na celkovém daňovém výnosu, přičemž nejčastěji se používá ukazatel výnosu přímých a nepřímých daní. Daňový mix tedy vypovídá o tom, jakému typu daní dává daný stát přednost a jaký naopak potlačuje. Význam jednotlivých druhů daní se měří prostřednictvím podílu výnosu jednoho typu daní na celkovém daňovém výnosu. Trendem posledních desetiletí je postupné zvyšování podílu nepřímých daní na úkor daní přímých, neboť ty mají menší negativní účinky na ekonomickou

<sup>140</sup> LIBERÁLNÍ INSTITUT. *Den daňové svobody 2009*. Dostupné na: <http://www.danova-svoboda.cz/>, citováno dne 18.7.2009.

<sup>141</sup> NATIONAL BUSINESS REVIEW. *Tax Freedom Day*. Dostupné na: <http://www.nbr.co.nz/article/tax-freedom-day-set-april-29>, citováno dne 18.7.2009.

aktivitu. To platí jak pro Švýcarsko, tak i pro Českou republiku<sup>142</sup>. Obrázek 9 znázorňuje daňový mix přímých a nepřímých daní obou sledovaných zemí pro rok 2008. Přímé daně<sup>143</sup> se v České republice podílely 66 % na celkovém daňovém výnosu, ve Švýcarsku 58 %. Pro Švýcarsko byly použity údaje ze spolkové úrovně; na kantonální a obecní rovině však převažuje výnos z přímých daní nad daněmi nepřímými.



Obrázek 8 Daňový mix v roce 2008

(Zdroj: vlastní výpočty autorky)

## 5.4 Studie „Paying Taxes 2009“

Výše uvedená hlediska jsou vhodná pro komparaci z veřejnoprávního pohledu, nemají však až tak velký význam pro samotné daňové poplatníky. V dnešní mobilní době je zcela přirozené, že daňoví poplatníci hledají cesty, jak odvádět co nejméně ze svých příjmů státu. Jednou z možností je stát se daňovým rezidentem jiné země – jako jedno z vodítek pro takové rozhodnutí může sloužit analýza Paying Taxes. Světová banka vydává každý rok studii *Doing Business*, jejíž integrální součástí je právě část nazvaná *Paying Taxes*<sup>144</sup> (*Jak se platí daně*), vypracovaná ve spolupráci s poradenskou společností PricewaterhouseCoopers. Tato studie porovnává 181 daňových systémů světa na příkladu malého až středního podniku podle tří hledisek: *celkové daňové zatížení* (např. daň z příjmů, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, majetkové daně, daně z dividend, silniční daně, DPH a další daně jako například

<sup>142</sup> VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*, str. 37.

<sup>143</sup> Do výpočtů nebyl zahrnut výnos z pojistného na sociální pojištění.

<sup>144</sup> Celou studii Paying Taxes 2009 lze stáhnout na adrese: SVĚTOVÁ BANKA. *Paying Taxes 2009*. Dostupné na: [http://www.doingbusiness.org/documents/paying\\_taxes\\_2009.pdf](http://www.doingbusiness.org/documents/paying_taxes_2009.pdf), citováno dne 15.7.2009.

komunální či spotřební daně), *čas potřebný ke splnění daňových povinností a počet daňových plateb*. Všechny výše uvedené indikátory pak určují celkovou výhodnost daňového systému jednotlivých zemí. Studie využívá případovou studii místní středně velké společnosti působící v odvětví výroby a maloobchodu, jejíž základní parametry jsou stejné pro všechny země světa – v tomto roce se jedná o výrobce a prodejce květináčů.

Tabulka 11 uvádí celkové výsledky analýz pro Českou republiku, Švýcarsko a pro přehlednost je uvedeno i Slovensko a Spolková republika Německo. Česká republika se nachází jednoznačně pod celosvětovým průměrem v efektivnosti svého daňového systému. Český daňový systém je zhruba stejně výhodný jako systémy Indonésie (116. místo), Guiney-Bissau (117. místo) a Maroka (119. místo). Naopak švýcarská daňová soustava patří mezi 20 nejvýhodnějších na světě. Zajímavé je, že se Slovensko i přes radikální reformy svého systému umístilo až na 126. místě; hlavním důvodem je očividně enormní počet daňových plateb, které musí podniky odvádět. Švýcarsko by se mělo pokusit snížit počet daňových plateb, kterých je v současné době 20 a tak řadí zemi až na 80. místo. Česká republika si v tomto ohledu vede dobře – 12 daňových plateb pro vybraný střední podnik znamenají 33. místo.

<b>Stát</b>	<b>Celkové pořadí</b>	<b>Počet daňových plateb</b>	<b>Administrativní náročnost</b>	<b>Celkové daňové zatížení</b>
Česká republika	118	33	174	121
Německo	80	49	68	128
Slovensko	126	94	129	115
Švýcarsko	19	80	9	30

**Tabulka 11 Výhodnost daňového systému vybraných zemí**

(Zdroj: Studie Paying Taxes 2009)

Druhým sledovaným ukazatelem je administrativní náročnost neboli čas potřebný k přípravě a zaplacení podnikových daní. Zde se řadí ČR na 8. místo od konce. Podle analýzy potřebuje podnik sledované velikosti 930 hodin na zaplacení podnikových daní, největší část – 420 hodin zabere příprava a platby sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Švýcarsko má v tomto ohledu jeden z nejefektivnějších systémů světa – potřebný čas zde činí 63 hodin, tedy téměř 15krát méně než v ČR. U ukazatele celkové daňové zatížení dopadlo Švýcarsko nejlépe ze všech uvedených zemí; podle studie je zde sledovaný podnik zatížen daněmi ve

výši 28,9 %. ČR, Slovensko i Německo se umístily na obdobných pozicích; celkové daňové zatížení v České republice dosahuje výše 48,6 %.

Výsledkem této studie může být několik doporučení pro obě sledované země. Švýcarsko se řadí téměř ve všech sledovaných ukazatelích na přední světové pozice. Mělo by se však snažit zredukovat počet daňových plateb, kterých v současné době musí střední podnik odvést 20. Česká republika zaostává za Švýcarskem v mnoha ohledech. V budoucnosti by se Česká republika měla zaměřit na zjednodušení administrativy související s placením daní, zejména z pohledu podniků. Jako pozitivum lze vnímat snížení daňových sazeb – ve studii byla zejména zahrnuta daň z příjmů právnických osob. Účinek snížení daňových sazeb ale bude ještě výraznější, pokud bude spojen s reformami, které sníží administrativní náročnost výpočtu a placení daní. Dále lze konstatovat, že celkové daňové zatížení dosahuje téměř 49 % - z toho 3 % tvoří nepřímé daně, 6 % daň z příjmů právnických osob a 40 % sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Pro zefektivnění českého daňového systému bude naprosto zásadní úprava způsobu výpočtu a vybírání sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Tyto odvody totiž tvoří jak největší část celkové daňové povinnosti podniků, tak i času potřebného k jejich splnění.

S výsledky studie bylo obeznámeno Ministerstvo financí České republiky. Náměstek ministra financí, Peter Chrenko, uvedl: „*Ministerstvo financí si je velmi dobře vědomo, že je nezbytné modernizovat český daňový systém a zjednodušit související administrativu. V současnosti pracujeme na třech hlavních projektech, které by měly pomoci splnit tento cíl: nový zákon o správě daní, vznik jednotného úřadu, který by spravoval všechny daně, cla, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, a nový zákon o daních z příjmů.*“ Budou-li tyto reformy schváleny, povedou bezesporu ke snížení času potřebného na splnění daňových povinností a umožní společnostem věnovat více času a zdrojů svému podnikání. Zatím však není jasné, kdy lze očekávat první výsledky těchto reforem.

Susan Symons, daňová partnerka PricewaterhouseCoopers, k výsledku České republiky uvádí: „*Snížení sazeb daní z příjmů právnických osob mělo v řadě zemí pozitivní dopad jak z hlediska vlád, tak z pohledu podniků, ale tento účinek by byl mnohem větší, kdyby reformy měly komplexní charakter. Reforma daňového systému by se měla týkat všech daní, nejen těch*

*z příjmů, a měla by se zaměřit i na administrativní záležitosti a na vztah mezi vládou a podniky jako takový. To je pro efektivní daňový systém zásadní.<sup>145</sup>“*

## 5.5 Index daňové mizérie

Časopis Forbes každoročně poskytuje široké veřejnosti porovnání daňové zátěže jednotlivých zemí světa prostřednictvím tzv. Misery Tax Indexu (indexu daňové mizérie). Komparativní schopnost tohoto indexu je omezená, neboť porovnává pouze nejvyšší (horní) sazby nejdůležitějších daní jednotlivých daňových systémů. Výsledný index je součtem horních sazeb daně z příjmů právnických osob, daně z příjmů fyzických osob, daně z přidané hodnoty a sociálního a zdravotního pojištění (obě části, tj. placené zaměstnancem i zaměstnavatelem). Do indexu se zahrnují jen horní sazby daně – je tedy velmi zkreslený u zemí s progresivními sazbami daně z příjmů fyzických osob. Česká republika si po zavedení rovné daně v indexu daňové mizérie výrazně polepšila. Zároveň patří mezi státy, u kterých došlo v průběhu posledních let k nejvýraznějšímu snížení horních sazeb jednotlivých daní. Od roku 2000 došlo ke snížení Misery Tax Indexu o 36 bodů<sup>146</sup> (čím je index nižší, tím je systém efektivnější). Tabulka 12 uvádí letošní hodnoty pro Českou republiku a Švýcarsko.

Stát	Index daňové mizérie 2009	Změna oproti 2008
Česká republika	99	- 1
Švýcarsko (Curych)	111,2	- 3,7

**Tabulka 12 Index daňové mizérie 2009**

(Zdroj: FORBES. *Tax Misery & Reform Index*. Dostupné na: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html>, citováno dne 19.7.2009.)

Z tabulky lze vyčíst, že Česká republika vykazuje nižší index daňové mizérie a tím by měla být atraktivnějším daňovým státem. Jak bylo řečeno výše, index je zkreslen progresivními sazbami používanými ve švýcarské daňové soustavě a dále nezahrnuje majetkové daně, má proto nízkou vypovídací hodnotu.

<sup>145</sup> PRICEWATERHOUSECOOPERS. *About Paying Taxes 2009*. Dostupné na: [http://www.pwc.com/cz/cze/about/press-rm/2008/pressrm12\\_11\\_cz.html](http://www.pwc.com/cz/cze/about/press-rm/2008/pressrm12_11_cz.html), citováno dne 14.3.2009.

<sup>146</sup> GOLA, P. *Daňová mizérie ve světě*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/224300-danova-mizerie-ve-svete/>, citováno dne 19.7.2009.

## 5.6 Výsledky a budoucí doporučení

Pro formulaci budoucích doporučení je nutné nejdříve zanalyzovat současnou právní úpravu. Poslední velká novela zákona o daních z příjmů (tzv. reforma veřejných financí platná od roku 2008) přinesla řadu pozitivních změn a přiblížila českou daňovou soustavu vyspělejším členským státům EU. Jako pozitivní lze zejména vnímat nižší sazby daně z příjmů právnických osob, rovnou daň pro příjmy fyzických osob, osvobození kapitálových zisků z prodeje dceřiných společností, zavedení limitů pro platby pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistného na všeobecné zdravotní pojištění. Došlo ke snížení efektivní sazby daně z příjmů fyzických osob na cca 23,1 %, což zařadilo Českou republiku mezi země s atraktivním zdaněním fyzických osob. Na druhé straně novela účinná od 1. 1. 2008 významně zhoršila podnikatelské prostředí změnami v oblasti tzv. nízké kapitalizace, které významně limitují daňovou uznatelnost finančních nákladů, zejména úroků<sup>147</sup>. Jako největší přínos daňové reformy vnímá mnoho analytiků i Ministerstvo financí přesun od přímých k nepřímým daním a snížení celkového daňového zatížení fyzických i právnických osob<sup>148</sup>.

Česká republika patří k zemím, ve kterých jsou velmi příznivé daňové podmínky pro občany s nadstandardními příjmy. Rovná daň z příjmů fyzických osob se sazbou 15 % jim přináší velké daňové úspory. Pro tyto osoby je výhodnější být rezidentem České republiky než Švýcarska. Ještě více však na daních ušetří občané Kataru nebo Saúdské Arábie, neboť v těchto zemích není daň z příjmů fyzických osob zavedena vůbec. Naopak k největším negativům současného českého daňového systému patří sociální a zdravotní pojištění, které patří k jedněm z nejvyšších v celé Evropě. Dalším problémem je vysoká administrativní náročnost, jak byla zmíněna ve studii *Paying Taxes 2009*. K jejímu snížení by mohl napomoci nový zákon o správě daní a poplatků. České daňové zákony jsou velmi nepřehledné a plné výjimek (v dnešní době je v zákoně o daních z příjmů více než 100 daňových výjimek). Co se týká daně z přidané hodnoty a spotřebních daní, zde nezbyvá České republice kvůli členství v Evropské unii velký manipulační prostor. Proto by se měla zaměřit na reformu jiných daní, které má zcela ve své kompetenci. Mělo by se zvážit úplné zrušení daně dědické a darovací. Tyto převodové daně mají zanedbatelný výnos při vysoké administrativní náročnosti. Daň

---

<sup>147</sup> KONEČNÁ, M. *ČR má atraktivní zdanění fyzických osob*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/200063-konecna-cr-ma-atraktivni-zdani-fyzickych-osob/>, citováno dne 19.7.2009.

<sup>148</sup> FINANCE.CZ. *Přínos reformy je podle MF i analytiků v přesunu k nepřímým daním*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/184794/>, citováno dne 19.7.2009.



z nemovitostí by měla být převedena pod správu obcí, které by pak měly možnost v mezích zákona a na základě znalosti místních podmínek přímo ovlivňovat výši výnosu pro své rozpočty, což je praxe běžná v Evropské unii.

Švýcarsko by mohlo být České republice v daňové oblasti v mnoha ohledech inspirací. Celkové daňové zatížení je zde mnohem nižší (je však různé v jednotlivých kantonech) a výběr daní je méně administrativně náročný. Otázkou je, zda by mohlo být vhodným příkladem pro reformu rozpočtového určení daní a následně systému přerozdělování vybraných daní. V poslední době se množí stížnosti starostů měst a obcí, kteří nejsou spokojeni se systémem přerozdělování daní a požadují změnu. Malé obce dostávají v ČR při přerozdělování daní výrazně méně peněz na jednoho obyvatele než velká města nad sto tisíc obyvatel. Podle informací Sdružení místních samospráv si města a obce v ČR ročně rozdělí 116 miliard korun. Z toho téměř polovinu dostávají čtyři největší města Praha, Brno, Ostrava a Plzeň<sup>149</sup>. V těchto aglomeracích však žije jen pětina obyvatel. Pokud by přešla pravomoc ukládat a vybírat určité daně na jednotlivé obce nebo kraje, mohlo by dojít k vyřešení této situace. Zároveň by si mohly jednotlivé kraje a obce daňově konkurovat. Česká republika je však oproti Švýcarsku (které je federací) unitárním státem a zřejmě je tu tedy taková koncepce neprosaditelná.

---

<sup>149</sup> NĚMEČEK, J. *Malí proti velkým*. PROFIT č. 22/2009 ze dne 1.6.2009.

## 6 Závěr

Tato diplomová práce popisuje daňovou soustavu České republiky a Švýcarska a snaží se o jejich komparaci. I když jsou obě daňové soustavy velmi odlišné, díky mezinárodním indikátorům se dají docela dobře srovnat. Švýcarský daňový systém je mnohem efektivnější než ten český, zejména co se týká *administrativní náročnosti*. V České republice zabere středně velkému podniku příprava a placení podnikových daní 930 hodin ročně, ve Švýcarsku to je pouze 63 hodin. Tento čas českou daňovou soustavu velmi prodražuje a činí ji nevýhodnou pro právnické osoby. Česká republika by se měla snažit o zefektivnění výběru daní, mělo by dojít ke změně zákona o správě daní a poplatků. Jak vyplynulo ze srovnání obou soustav, druhým velkým problémem je systém sociálního zabezpečení. Placení pojistného na sociální a zdravotní pojištění je opět velmi administrativně nákladné a samo pojistné patří svými sazbami k nejvyšším v Evropě. V budoucnosti by bylo vhodné zcela zrušit daň dědickou a darovací, neboť jejich výnosy jsou velmi nízké, administrativní náročnost však vysoká.

Pozitivním krokem směrem k modernizaci české daňové soustavy byla tzv. reforma veřejných financí, která snížila sazby daně z příjmů právnických osob a zavedla rovnou daň pro příjmy fyzických osob ve výši 15 %. Efektivní daňová sazba daně z příjmů fyzických osob se odhaduje na 23,1 %, což činí Českou republiku atraktivní zejména pro osoby s nadstandardními příjmy. Zákon o daních z příjmů je však nutno dále reformovat, zejména učinit ho srozumitelnějším a odstranit velké množství daňových výjimek. Kladně lze vnímat i fakt, že v daňovém mixu České republiky převládají nepřímé daně nad přímými. Zde je možné naopak doporučit Švýcarsku přesunout daňové zatížení od přímých daní k nepřímým, což je moderní trend daňové legislativy mnoha vyspělých zemí.

Co se týče švýcarské daňové soustavy, je zde možné doporučit reorganizaci určitých daní. Tak např. daň z nenastoupení vojenské služby se v ostatních vyspělých zemích nevybírání, neboť moderním trendem je přechod na plně profesionální armádu. Tuto skutečnost si uvědomuje i mnoho švýcarských občanů a je jen otázkou času, kdy bude k této záležitosti vypsáno referendum. V oblasti spotřebních daní zcela chybí daň z vína pro výrobky obsahující méně než 15 % alkoholu. Vína s vyšším obsahem alkoholu se zdaňují jako lihoviny. To je podle mě nežádoucí, neboť víno se takto stává cenově dostupným pro

kohokoliv, zejména pro ohrožené skupiny obyvatel (mladiství, nezaměstnaní). Takto nastavená daň vysílá do společnosti signál o zvýšené míře tolerance k určitému druhu alkoholu. V České republice je situace obdobná; z mnoha vinných produktů se daň vůbec nevybírání nebo se vybírání jen v minimální míře. Proto navrhuji pro Českou republiku zvýšení sazeb pro daň z vína a odstranění zákonných výjimek, pro Švýcarsko zavedení daně z vína. Co se týče kantonálních a municipálních daní, zde se mi jeví jako velmi zastaralá daň z hlavy nebo z domácnosti. Z hlediska volného pohybu osob v Evropské unii se zdá jako nepochopitelná a zcela určitě bude bránit dalšímu přibližování Švýcarska k EU.

V dnešní globalizované době probíhá daňová konkurence mezi jednotlivými státy, ve Švýcarsku však i mezi jednotlivými kantony a městy. Vzhledem k tomu, že Evropská unie se někdy sama označuje jako unie regionů, bylo by přirozené očekávat, že se jednotlivé daňové soustavy členských zemí rozvolní a jednotlivé regiony budou do určité míry disponovat daňovou suverenitou. Ta by byla pozitivní v mnoha ohledech. Částečně by vyřešila napětí vznikající mezi zástupci malých obcí a statutárních měst. Malé obce dostávají v ČR při přerozdělování daní výrazně méně peněz na jednoho obyvatele než statutární města. Udává se, že si města a obce v ČR ročně rozdělí 116 miliard korun, z toho téměř polovina plyne do rozpočtů čtyř největších měst Prahy, Brna, Ostravy a Plzně. V těchto aglomeracích však žije jen pětina obyvatel. Dále by mohla daňová konkurence pomoci při řešení strukturální nezaměstnanosti, jednotlivé regiony by mohly formou daňových pobídek přilákat investory na své území.

Švýcarsko je často nazýváno daňovým rájem. Ze srovnání provedeného v diplomové práci však vyplývá, že pro fyzické osoby je výhodnější být rezidentem České republiky než Švýcarska. Pro právnické osoby to platí naopak, celková daňová zátěž však závisí na daňových sazbách kantonu, ve kterém má společnost sídlo nebo místo skutečného vedení. Nelze tedy obecně říci, že Švýcarsko patří mezi daňové ráje. Po tlaku vyvinutém Evropskou unií navíc došlo v posledním roce k rozvolnění švýcarského bankovního tajemství, které dříve umožňovalo rozsáhlé daňové úniky.

# Seznam zdrojů a literatury

## Tištěné publikace

1. ARPAGAUS, R. *Schweizerisches Zollrecht*. 2007. Helbing Lichtenhahn. Basilej.
2. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 4. vydání. 2006. C.H.Beck.
3. BLUMENSTEIN, E., LOCHER, P. *System des schweizerischen Steuerrechts*. 6. vydání. 2002. Schulthess. Curych.
4. GRÚŇ, L. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vydání. 2006. Linde Praha.
5. HINNY, P. *Steuerrecht 2008*. 2008. Schulthess. Curych.
6. HÖHN, E., WALDBURGER, R. *Steuerrecht Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten*. 10. vydání. 2008. Haupt Verlag. Bern.
7. CHLÁDEK, J. *Rovná daň z hlediska daňové spravedlnosti*. Bakalářská práce. 2007. VŠE v Praze.
8. ILLI, M. *Auch Steuern haben eine Geschichte*. 2007. Kantonales Steueramt. Curych.
9. JÁNOŠÍKOVÁ, P., MRKÝVKA, P., TOMAŽIČ, I. et al. *Finanční a daňové právo*. 2009. Vydavatelství Aleš Čeněk.
10. JAUSSE, T., GHIEMMETTI, C. *Die eidgenössische Verrechnungssteuer*. 2007. Cosmos. Bern.
11. JAUSSE, T., SCHWEIGHAUSER, R., PFIRTER, M. *Die eidgenössischen Stempelabgaben*. 2007. Cosmos. Bern.
12. KOUBOVÁ, H. *Srovnávací studie daňových soustav České republiky a země EU*. Diplomová práce. 2009. Masarykova univerzita v Brně.
13. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 3. vydání. 2003. ASPI Publishing.
14. LÁCHOVÁ, L. *Daňové systémy v globálním světě*. 2007. ASPI Publishing.
15. MÄUSLI-ALLENSPACH, P., OERTLI, M. *Das schweizerische Steuerrecht*. 3. vydání. 2004. Cosmos. Bern.
16. NĚMEČEK, J. *Malí proti velkým*. PROFIT č. 22/2009 ze dne 1.6.2009.
17. NYFENEGGER, S. *Repetitorium Steuerrecht*. 2005. Orell Füssli. Curych.
18. OBERSON, X. *Droit fiscal suisse*. 3. vydání. 2006. Helbing & Lichtenhahn. Ženeva.

19. RADVAN, M. *Zdanění majetku v Evropě*. 2007. C.H.Beck.
20. REICH, M. *Steuerrecht*. 2008. Univerzita v Curychu.
21. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vydání. 2009. Linde Praha.
22. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 2. vydání. 2007. Linde Praha.
23. VALLENDER, K., KELLER, H., RICHNER, F., STOCKAR, C. *Schweizerisches Steuerlexikon*. 2. vydání. 2006. Schulthess Curych.
24. VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. 2008. 1.VOX a.s.

## Elektronické zdroje

1. AUSLANDSCHWEIZER-ORGANISATION. *Militärpflichtersatz*. Dostupné na: <http://www.aso.ch/de/beratung/leben-im-ausland/militaerdienst/militaerplichtersatz>, citováno dne 14.7.2009.
2. BESSARD, P. *Tax Competition: The Swiss Case*. Dostupné na: <http://www.libinst.ch/publikationen/Bessard-Swiss-Case.pdf>, citováno dne 15.7.2009.
3. BUNDESAMT FÜR SOZIALVERSICHERUNGEN. *Themen*. Dostupné na: <http://www.bsv.admin.ch/themen/index.html?lang=de>, citováno dne 21.6.2009.
4. CENA STÁTU. *Daňové příjmy státního rozpočtu a územních samospráv*. Dostupné na: <http://www.cenastatu.cz/plus/2008/>, citováno dne 11.6.2009.
5. CREDIT SUISSE. *Tax calculator*. Dostupné na: <https://calculators.credit-suisse.com/cs/pobp/p/d/advisory/tax/tax.do?lang=en>, citováno dne 15.7.2009.
6. DAS SCHWEIZER PORTAL. *Die Steuern der Kantone und Gemeinden*. Dostupné na: <http://www.ch.ch/private/00093/00100/00471/00472/index.html?lang=de>, citováno dne 15.7.2009.
7. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG. *Steuerbelastung in der Schweiz*. Dostupné na: <http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/de/index/themen/18/22/publ.Document.119941.pdf>, citováno dne 14.7.2009.
8. EVROPSKÁ KOMISE. *Celní sazby*. Dostupné na: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds/cgi-bin/tarduty](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds/cgi-bin/tarduty), citováno dne 20.6.2009.
9. FINANCE.CZ. *Přínos reformy je podle MF i analytiků v přesunu k nepřímým daním*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/184794/>, citováno dne 18.6.2009.

10. FINANCE.CZ. *Sociální pojištění*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/dane-a-mzda/informace/odvody-ze-mzdy/zamestnanec-socialni-pojisteni/>, citováno dne 15.6.2009.
11. FISCHER, R. *Tax competition in Switzerland*. Dostupné na: [www.oecd.org/dataoecd/11/62/40925435.ppt](http://www.oecd.org/dataoecd/11/62/40925435.ppt), citováno dne 15.7.2009.
12. FITA. *The FITA Europe Trade Mini-Portal*. Dostupné na: <http://www.fita.org/countries/eur.html>, citováno dne 19.6.2009.
13. FORBES. *Tax Misery & Reform Index*. Dostupné na: <http://www.forbes.com/global/2009/0413/034-tax-misery-reform-index.html>, citováno dne 19.7.2009.
14. GOLA, P. *Daňová mizérie ve světě*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/224300-danova-mizerie-ve-svete/>, citováno dne 19.7.2009.
15. HÁLEK, V. *Daňová soustava ČR a její dopady na drobné podnikání*. Dostupné na: [http://halek.info/dokumenty/dpo\\_p1\\_03.pdf](http://halek.info/dokumenty/dpo_p1_03.pdf), citováno dne 10.6.2009.
16. KONEČNÁ, M. *ČR má atraktivní zdanění fyzických osob*. Dostupné na: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/200063-konecna-cr-ma-atraktivni-zdaneni-fyzickych-osob/>, citováno dne 19.7.2009.
17. LIBERÁLNÍ INSTITUT. *Den daňové svobody 2009*. Dostupné na: <http://www.danova-svoboda.cz/>, citováno dne 18.7.2009.
18. LIBERÁLNÍ INSTITUT. *Vývoj dne daňové svobody v ČR od roku 2000*. Dostupné na: [http://libinst.cz/data/dds\\_vyvoj.pdf](http://libinst.cz/data/dds_vyvoj.pdf), citováno dne 18.7.2009.
19. MĚŠEC.CZ. *Co dál s daní z nemovitostí?* Dostupné na: <http://www.mesec.cz/clanky/co-dal-s-dani-z-nemovitosti/>, citováno dne 16.6.2009.
20. MĚŠEC.CZ. *Daň z nemovitosti*. Dostupné na: <http://www.mesec.cz/texty/dan-ze-staveb/>, citováno dne 16.6.2009.
21. MĚŠEC.CZ. *Darovací daň*. Dostupné na: <http://www.mesec.cz/texty/darovaci-dan/>, citováno dne 18.6.2009.
22. MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. *Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2007*. Dostupné na: <http://cs.mfcr.cz/NR/rdonlyres/850022D9-B2C7-49BC-A910-9F2447660534/9159/zprava2007.pdf>, citováno dne 18.6.2009.
23. MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. *Pokladní plnění státního rozpočtu*. Dostupné na: [http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ctvrt\\_poklpln\\_9286.html?year=PRESENT](http://mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/ctvrt_poklpln_9286.html?year=PRESENT), citováno dne 20.6.2009.

24. MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. *Rozpočtové určení daní*. Dostupné na: <http://cds.mfer.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-5593BE3F/cds/xsl/283.html?year>, citováno dne 17.5.2009.
25. MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Ekologické daně*. Dostupné na: <http://www.czech.cz/cz/dane/ekologicke-dane>, citováno dne 20.6.2009.
26. MINISTERSTVO ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ. *Švýcarsko*. Dostupné na: [http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie\\_statu/evropa/svycarsko/ekonomika/financni\\_a\\_danovy\\_sektor.html](http://www.mzv.cz/jnp/cz/encyklopedie_statu/evropa/svycarsko/ekonomika/financni_a_danovy_sektor.html), citováno dne 14.7.2009.
27. NATION MASTER. *Taxation Statistics*. Dostupné na: [http://www.nationmaster.com/graph/tax\\_tot\\_tax\\_as\\_of\\_gdp-taxation-total-as-of-gdp](http://www.nationmaster.com/graph/tax_tot_tax_as_of_gdp-taxation-total-as-of-gdp), citováno dne 16.7.2009.
28. NATIONAL BUSINESS REVIEW. *Tax Freedom Day*. Dostupné na: <http://www.nbr.co.nz/article/tax-freedom-day-set-april-29>, citováno dne 18.7.2009.
29. NEW SOCIETY. *Senát schválil sazbu daně z příjmu fyzických osob ve výši 15 % ze superhrubé mzdy*. Dostupné na: <http://newsociety.webnode.cz/news/senat-schvalil-sazbu-dane-z-prijmu-fyzickych-osob-ve-vysi-15-ze-superhrube-mzdy/>, citováno dne 14.6.2009.
30. NZZ. *Das Schweizer Steuergebirge*. Dostupné na: [http://www.nzzfolio.ch/images/upload/08\\_02\\_Bilder/0034x0035\\_Doppelseite.pdf](http://www.nzzfolio.ch/images/upload/08_02_Bilder/0034x0035_Doppelseite.pdf), citováno dne 16.5.2009.
31. NZZ. *Obwalden führt Flat-Rate-Tax ein*. Dostupné na: <http://www.nzz.ch/2007/06/09/il/articleF92PP.html>, citováno dne 16.3.2009.
32. OECD. *THE OECD CLASSIFICATION OF TAXES AND INTERPRETATIVE GUIDE*. Dostupné na: [http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue\\_methodology2004.pdf](http://www.oecdwash.org/PUBS/ELECTRONIC/SAMPLES/revenue_methodology2004.pdf), citováno dne 18.3.2009.
33. PLOJHAR, M. *Konkurence ve zdanění podniků v rozšířené EU*. Dostupné na: <http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=467>, citováno dne 15.7.2009.
34. PRICEWATERHOUSECOOPERS. *About Paying Taxes 2009*. Dostupné na: [http://www.pwc.com/cz/cze/about/press-rm/2008/pressrm12\\_11\\_cz.html](http://www.pwc.com/cz/cze/about/press-rm/2008/pressrm12_11_cz.html), citováno dne 14.3.2009.
35. SAGIT. *Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti*. Dostupné na: [http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da\\_307.htm](http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_307.htm), citováno dne 18.3.2009.
36. SAGIT. *Třídění daní*. Dostupné na: <http://www.sagit.cz>, citováno dne 15.5.2009.

37. SCHWEIZER FERNSEHEN. *Wehrpflicht-Ersatz für Diabetiker nicht legitim*. Dostupné na: <http://tagesschau.sf.tv/content/view/comments/1001434>, citováno dne 14.7.2009.
38. STADT GENÈVE. *Finanzen – Wirtschaft*. Dostupné na: <http://www.ville-ge.ch/de/adm/finance.htm>, citováno dne 15.7.2009.
39. SVĚTOVÁ BANKA. *Paying Taxes 2009*. Dostupné na: [http://www.doingbusiness.org/documents/paying\\_taxes\\_2009.pdf](http://www.doingbusiness.org/documents/paying_taxes_2009.pdf), citováno dne 15.7.2009.
40. ŠIROKÝ, J., KOVÁŘOVÁ, A. *The Effective Personal Income Tax Rate in the Czech Republic*. Dostupné na: <http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/The%20Effective%20Personal%20Income%20Tax%20Rate%20in%20the%20Czech%20Republic.pdf>, citováno dne 17.7.2009.
41. TAXATION.CH. *Individual income tax*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-534.htm>, citováno dne 21.6.2009.
42. TAXATION.CH. *Overview of the Swiss taxation system*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-533.htm>, citováno dne 21.6.2009.
43. TAXATION.CH. *Social security*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-542.htm>, citováno dne 13.7.2009.
44. TAXATION.CH. *Taxation of companies in Switzerland*. Dostupné na: <http://www.taxation.ch/index.cfm/fuseaction/show/temp/default/path/1-535.htm>, citováno dne 21.6.2009.
45. TAX FOUNDATION. *Tax Freedom Day*. Dostupné na: <http://www.taxfoundation.org/taxfreedomday/>, citováno dne 18.7.2009.
46. TAX NEWS. *Obwalden Votes For Flat Tax*. Dostupné na: [http://www.taxnews.com/archive/story/Obwalden\\_Votes\\_For\\_Flat\\_Tax\\_xxxx29385.html](http://www.taxnews.com/archive/story/Obwalden_Votes_For_Flat_Tax_xxxx29385.html), citováno dne 16.3.2009.
47. VIMENTIS.CH. *Automobilsteuer*. Dostupné na: <http://www.vimentis.ch/d/lexikon/154/Automobilsteuer.html>, citováno dne 14.7.2009.
48. VIMENTIS.CH. *Bundesbudget 2008*. Dostupné na: <http://www.vimentis.ch/d/publikation/128/Bundesbudget+2008.html>, citováno dne 21.6.2009.
49. VIMENTIS.CH. *Juristische Person*. Dostupné na: <http://www.vimentis.ch/d/lexikon/155/Juristische+Person+.html>, citováno dne 21.6.2009.



50. VIMENTIS.CH. *Mehrwertsteuer*. Dostupné na: <http://www.vimentis.ch/lexikon/110/Mehrwertsteuer.html>, citováno dne 14.7.2009.
51. VIMENTIS.CH. *Mineralölsteuer*. Dostupné na: <http://www.vimentis.ch/d/lexikon/127/Mineral%F6lsteuer+.html> , citováno dne 14.7.2009.
52. WIKIPEDIA. *Flat tax*. Dostupné na: [http://en.wikipedia.org/wiki/Flat\\_tax](http://en.wikipedia.org/wiki/Flat_tax), citováno dne 13.3.2009.
53. ZAPLETAL, J. *Vše o rovné dani*. Dostupné na: <http://rovnadan.unas.cz/> ,citováno dne 14.3.2009.
54. ZIVILSCHUTZ LEIMENTAL. *Häufig gestellte Fragen*. Dostupné na: <http://www.zivilschutz-leimental.ch/de/toolbar/faq/> , citováno dne 14.7.2009.

# Seznam obrazových příloh

## Seznam tabulek

Tabulka 1 Daňové příjmy státního rozpočtu za rok 2008 .....	11
Tabulka 2 Odpisové skupiny .....	18
Tabulka 3 Sazby pojistného v roce 2009 .....	19
Tabulka 4 Majetkové daně ve vybraných zemí OECD v roce 2000 .....	20
Tabulka 5 Sazby daně dědické a darovací .....	23
Tabulka 6 Sazby ekologických daní .....	31
Tabulka 7 Daně na federální úrovni .....	35
Tabulka 8 Sazby pro příspěvky na sociální zabezpečení .....	41
Tabulka 9 Přehled kantonálních daní .....	51
Tabulka 10 Přehled municipálních daní .....	51
Tabulka 11 Výhodnost daňového systému vybraných zemí .....	61
Tabulka 12 Index daňové mizérie 2009 .....	63

## Seznam obrázků

Obrázek 1 Rovná daň v Evropě .....	8
Obrázek 2 Sazba daně z příjmů právnických osob v letech 1993 – 2010 .....	17
Obrázek 3 Podíl výnosu jednotlivých spotřebních daní na celkovém daňovém výnosu spotřebních daní v roce 2007 .....	30
Obrázek 4 Spolkové příjmy v roce 2008 (v CHF) .....	37
Obrázek 5 Kantonální daňové zatížení .....	52
Obrázek 6 Daňová kvóta v České republice a Švýcarsku .....	58
Obrázek 7 Vývoj dne daňové svobody v České republice .....	59
Obrázek 8 Daňový mix v roce 2008 .....	60

## Seznam příloh

Příloha 1 Klasifikace daní podle OECD .....	75
Příloha 2 Sazby DPH v zemích EU a ve Švýcarsku .....	77
Příloha 3 Rozpočtové určení daní v ČR od 1.1.2008 .....	78
Příloha 4 Daňové zatížení ve Švýcarsku .....	79
Příloha 5 Daňová konkurence na příkladu daně z příjmů .....	80

# Přílohy

## Příloha 1 Klasifikace daní podle OECD

<b>1000</b>	<b>Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů</b>	
	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
		1220 Z kapitálových výnosů
	1300	Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 1100 a 1200
<b>2000</b>	<b>Příspěvky na sociální zabezpečení</b>	
	2100	Zaměstnanci
	2200	Zaměstnavatelé
	2300	Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná osoba
	2400	Položky, které nelze jednoznačně zařadit pod 2100, 2200 a 2300
<b>3000</b>	<b>Daně z mezd a pracovních sil</b>	
<b>4000</b>	<b>Daně majetkové</b>	
	4100	Pravidelné daně z nemovitého majetku
		4110 Domácnosti
		4120 Ostatní
	4200	Pravidelné daně z čistého jmění
		4210 Jednotlivci
		4220 Společnosti
	4300	Daně z pozůstalosti, dědické a darovací
		4310 Daně z pozůstalosti 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
		4530 Ostatní pravidelné daně z majetku
<b>5000</b>	<b>Daně ze zboží a služeb</b>	
	5100	Daně z výroby, prodeje, převodu, pronájmu, dodávek zboží a služeb
		5110 Daně všeobecné
		5111 Daň 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 specifických zboží a služeb
	5130	Daně nezařaditelné do skupin 5110 a 5120
	5200	Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání 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	Daně nezařaditelné do skupin 5100 a 5200	
<b>6000</b>	<b>Ostatní daně</b>		
	6100	Placené výhradně podniky	
	6200	Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné	

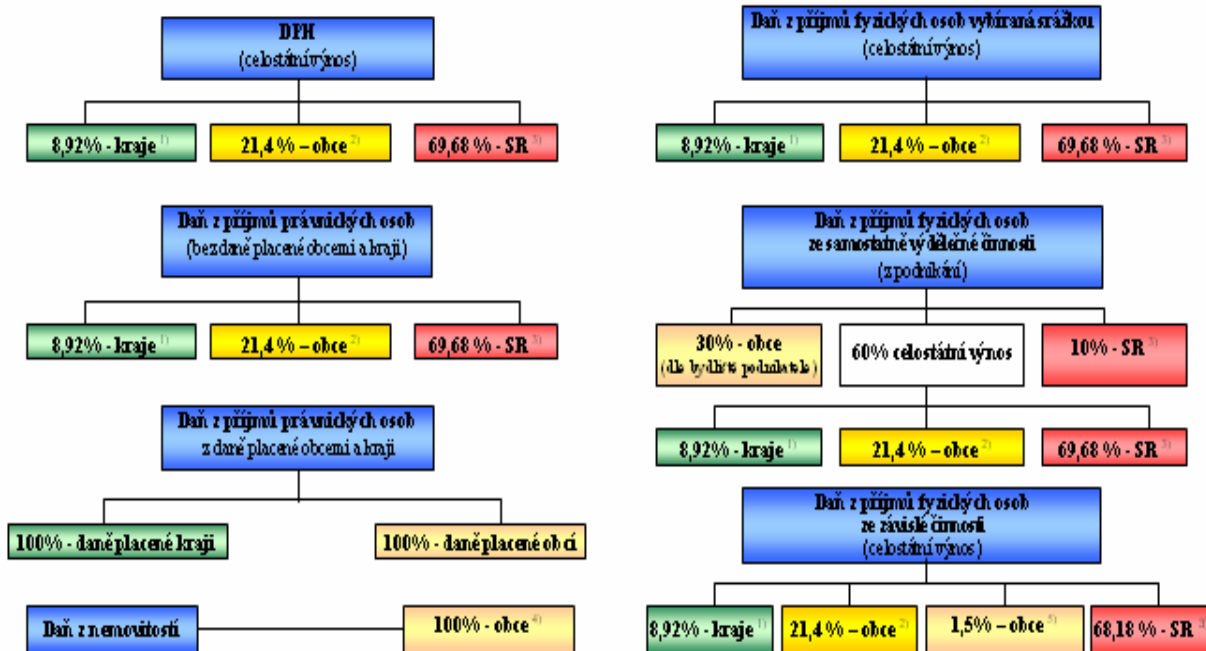
(Zdroj: SAGIT. *Třídění daní*. Dostupné na: <http://www.sagit.cz>, citováno dne 15.5.2009.)

## Příloha 2 Sazby DPH v zemích EU a ve Švýcarsku

Stát	Základní sazba	Snížená sazba
Belgie	21%	12% a 6%
Bulharsko	20%	0% a 7%
Česká republika	19%	9%
Dánsko	25%	-
Estonsko	18%	9%
Finsko	22%	17% a 8%
Francie	19,6%	5,5% a 2,1%
Irsko	21,5%	13,5%, 4,8% a 0%
Itálie	20%	10% a 4%
Kypr	15%	5%
Litva	21%	10%
Lotyšsko	19%	9% a 5%
Lucembursko	15%	12%, 9%, 6%, a 3%
Maďarsko	20%	5%
Malta	18%	5%
Německo	19%	7%
Nizozemí	19%	6% a 0%
Polsko	22%	7%, 3% a 0%
Portugalsko	20%	12% a 5%
Rakousko	20%	12% a 10%
Rumunsko	19%	9%
Řecko	19%	9% a 4,5%
Slovensko	19%	10%
Slovinsko	20%	8,5%
Španělsko	16%	7% nebo 4%
Švédsko	25%	12% a 6%
Švýcarsko	7,6%	3,6% a 2,4%
Velká Británie	15%	5% a 0%

(Zdroj: FITA. *The FITA Europe Trade Mini-Portal*. Dostupné na: <http://www.fita.org/countries/eur.html>, citováno dne 19.6.2009.)

## Příloha 3 Rozpočtové určení daní v ČR od 1.1.2008



Vysvětlivky:

<sup>1)</sup> Každý kraj se na procentní částí celostátního hrubého výnosu daně podílí procentem stanovným v příloze č. 1 zákona č. 243/2000 Sb., o RUD, v platném znění

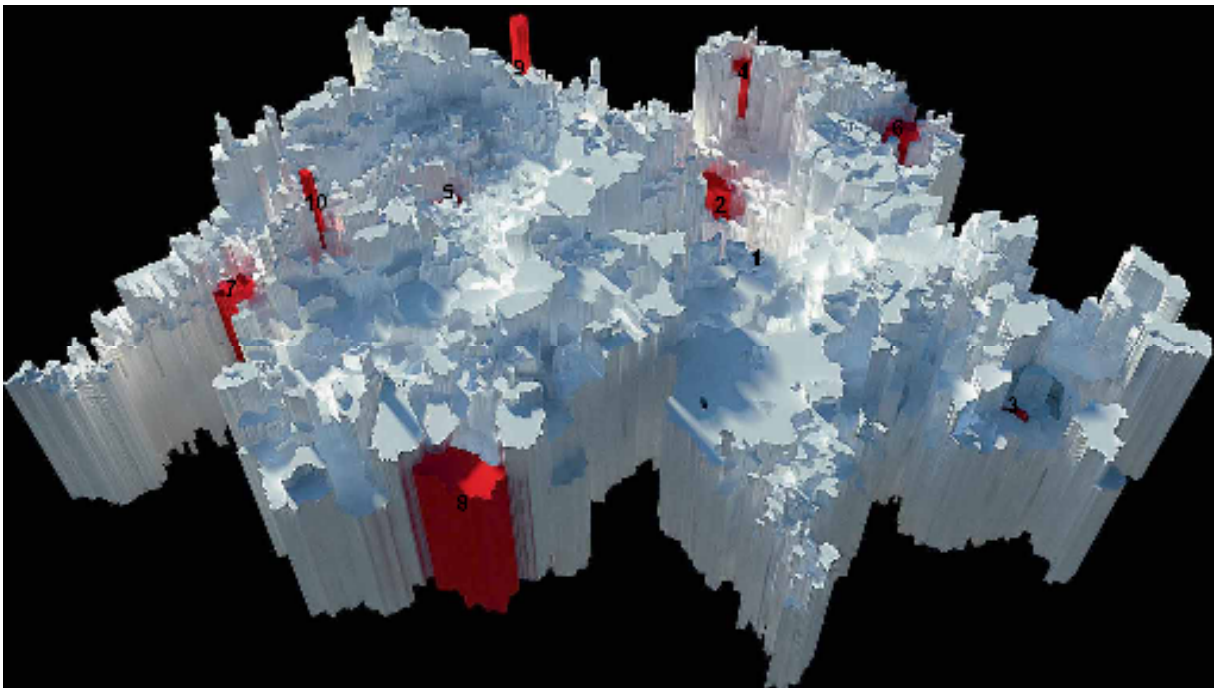
<sup>2)</sup> Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě:  
1. kritéria výměry katastrálních území obce  
2. prostého počtu obyvatel v obci  
3. násobku postupných předchozí

<sup>3)</sup> Příjmy státního rozpočtu

<sup>4)</sup> Výnos daně z nemovitostí příjemcem je ta obec, na jejím území se nemovitost nachází.  
<sup>5)</sup> Daňové příjmy jsou rozdělovány na základě podílu zaměstnanců s místem výkonu práce v obci.

(Zdroj: MINISTERSTVO FINANČÍ ČR. *Rozpočtové určení daní*. Dostupné na: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/SID-53EDF4E6-5593BE3F/cds/xsl/283.html?year>, citováno dne 17.5.2009.)

## Příloha 4 Daňové zatížení ve Švýcarsku



(Zdroj: NZZ. *Das Schweizer Steuergebirge*. Dostupné na: [http://www.nzzfolio.ch/images/upload/08\\_02\\_Bilder/0034x0035\\_Doppelseite.pdf](http://www.nzzfolio.ch/images/upload/08_02_Bilder/0034x0035_Doppelseite.pdf), citováno dne 16.5.2009.)

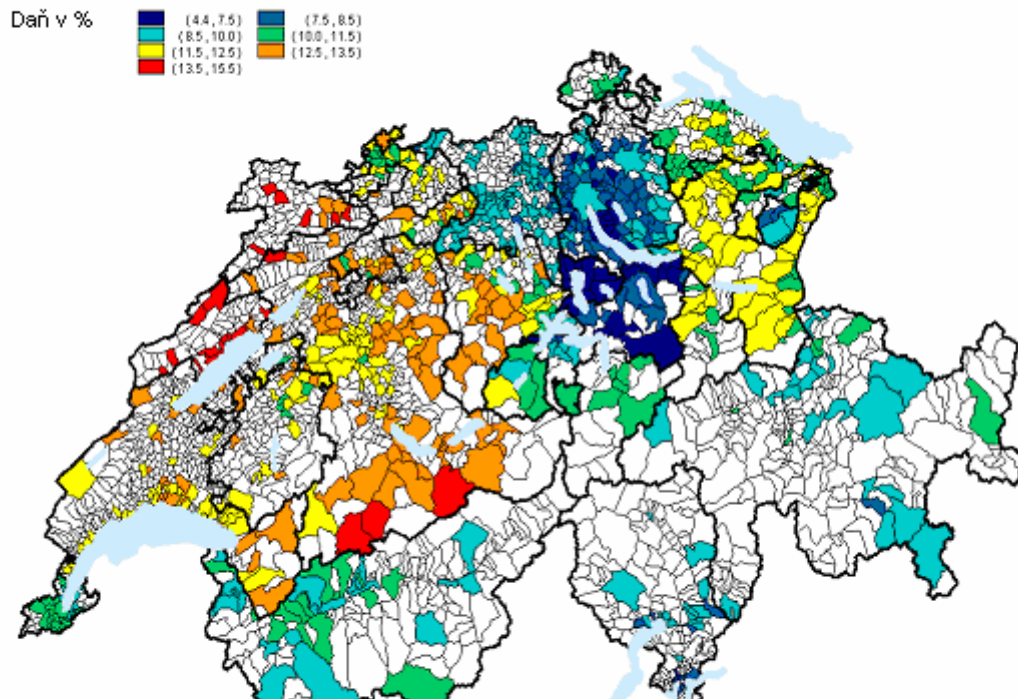
Poznámka: Uvedená 3D mapa všech švýcarských obcí zobrazuje, jak se liší daňové zatížení v jednotlivých obcích, resp. kantonech. U federálních (spolkových) daní nehraje sídlo (bydliště) žádnou roli. V oblasti kantonálních a municipálních daní si jednotlivé subjekty (tj. kantony a obce) silně konkurují. Příkladem může být zdanění bezdětného manželského páru s ročním příjmem 150 000 CHF<sup>150</sup>. Nejvýhodnějším je město Freienbach (1) z kantonu Schwyz, kde by daný pár odvedl 6458 CHF na obecních, kantonálních a církevních daních. Poté následuje Curych (2) s 17 700 CHF, St. Moritz (3) v kantonu Graubünden s 19 080 CHF, Schaffhausen (4) s odvodem ve výši 22 380 CHF, hlavní město Bern (5) s 22 816 CHF, St. Gallen (6) s 23 107 CHF, Lausanne (7) z kantonu Waadt s 23 122 CHF, lyžařské středisko Zermatt (8) z kantonu Wallis s daněmi ve výši 24 127 CHF, Basilej (9) s 27 125 CHF a daňově nejméně výhodným je město Le Châtelard (10) z kantonu Freiburg s daňovým zatížením ve výši 30 218 CHF. Obecně lze říci, že daňově nejvýhodnější jsou kantony v centrálním Švýcarsku a italské Ticino, zatímco na západě a severu jsou daňové odvody vyšší. Čísla pocházejí z roku 2002.

<sup>150</sup> Kurz švýcarského franku (CHF) se pohybuje v roce 2009 mezi 17 – 19 Kč/CHF.

## Příloha 5 Daňová konkurence na příkladu daně z příjmů



### Daňová konkurence na příkladu daně z příjmů



Obrázek ukazuje, kolik procent ze svého příjmu by zaplatila na kantonální a municipální dani z příjmů svobodná a bezdětná osoba, jejíž hrubý příjem dosahuje 100 000 CHF ročně.

(Zdroj: FISCHER, R. *Tax competition in Switzerland*. Dostupné na: [www.oecd.org/dataoecd/11/62/40925435.ppt](http://www.oecd.org/dataoecd/11/62/40925435.ppt), citováno dne 15.7.2009.)

Opět se zde ukazuje (stejně jako na obrázku 5 a v příloze 4), že daňově nejvýhodnější kantony se nachází ve středním Švýcarsku (tmavě modrá barva) a naopak mezi kantony a obce s nejvyššími daňovými sazbami patří zejména frankofonní část Švýcarska. Údaje pochází z roku 2008.



# **Comparison of the Tax Systems of the Czech Republic and Switzerland**

## **Vergleich der Steuersysteme der Tschechischen Republik und der Schweiz**

### **Zusammenfassung**

Der Zweck meiner Diplomarbeit ist es, einen Vergleich der Steuersysteme der Tschechischen Republik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft durchzuführen. Die Arbeit befasst sich mit einzelnen Steuersystemen der jeweiligen Ländern und erklärt die Grundbegriffe des Steuerrechts, wie zum Beispiel die flache Steuer, die eine wichtige Rolle vor allem in dem tschechischen Steuersystem spielt. Schweiz wird oft als „Steuerose“ bezeichnet. Eins der Ziele dieser Arbeit ist festzustellen, ob dies eine begründete Bezeichnung ist. Das schweizerische Steuersystem ist in vielen Hinsichten sehr spezifisch. In der Tschechischen Republik kann man jedoch nicht genug Quellen zu diesem Thema finden; die vorliegende Arbeit sollte diese Lücke ausfüllen. Bei der Bearbeitung meiner Diplomarbeit wurden teilweise auch schweizerische Quellen benutzt, die ich während meines Studiums an der Universität Zürich gesammelt habe.

Die Arbeit besteht aus sechs Kapiteln, wobei sich jedes Kapitel (ausser des ersten und des letzten) einem besonderen Aspekt des Steuervergleichs widmet. In der Einleitung wird eine allgemeine Einführung gegeben. Das zweite Kapitel erklärt die Grundbegriffe, die in der ganzen Diplomarbeit benutzt werden, wie beispielsweise Steuer, Steuersystem und wie einzelne Steuern zu klassifizieren sind. Das dritte Kapitel widmet sich dem tschechischen Steuersystem. Das Kapitel befasst sich sowie mit den direkten als auch mit den indirekten Steuerarten. Das vierte Kapitel beschreibt das schweizerische Steuersystem. Die Schweiz ist dadurch bekannt, dass sie Steuern auf drei Ebenen erhebt. Nicht nur der Bund, sondern auch einzelne Kantone und Gemeinden verfügen über ihre eigene Steuerhoheit. Aus diesem Grund spricht man von der sogenannten interkantonalen Steuerkonkurrenz, derer Merkmale beschrieben sind. Das fünfte Kapitel vergleicht beide Systeme mit Hilfe von international anerkannten Parametern wie Steuermix und Selbststeinkommenschwellentag (Tax Freedom Day). Ein bestimmter Raum wird auch der Studie „Paying Taxes 2009“ gewidmet, die von der Weltbank alljährlich herausgegeben wird. Im Fazit werden beide Steuersysteme bewertet, was ihre Effektivität angeht und es werden Vorschläge für die Zukunft formuliert.

Während der Untersuchung beider Steuersysteme hat sich gezeigt, dass sie sehr unterschiedlich sind, weil die Schweiz ein föderatives Land ist und einzelne Kantone und Gemeinden Steuern erheben dürfen. Es zeigt sich, dass die Tschechische Republik vor allem die Aufwendigkeit der Steuererklärungen verringern sollte. Die Sozialbeiträge sind im Vergleich mit der Schweiz wesentlich höher und bedürfen einer Reform. Nach Analyse der beiden Steuersysteme hat sich gezeigt, dass es nicht immer berechtigt ist, die Schweiz als Steueroase zu bezeichnen. Bei der Besteuerung natürlicher Personen ist die Tschechische Republik günstiger (im Vergleich mit den meisten Kantonen) als die Schweiz.

**Klíčová slova**

Daňová soustava

Švýcarsko

Komparace

**Keywords**

Tax System

Switzerland

Comparison