

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

Lenka Zbytovská

**DAŇOVÉ SYSTÉMY ZEMÍ EU A DOHODY O
ZAMEZENÍ DVOJÍHO ZDANĚNÍ**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Pavlína Vondráčková

Katedra finančního práva

V Praze dne 29. června 2013

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracovala samostatně, všechny použité prameny a literatura byly řádně citovány a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 29. června 2013

Lenka Zbytovská

Obsah

Úvod.....	6
1 Daňová harmonizace	9
1.1 Daňová harmonizace obecně	9
1.2 Daňová harmonizace v Evropské unii	10
1.3 Vývoj harmonizačního procesu.....	11
1.4 Harmonizace nepřímých daní	12
1.4.1 Průběh harmonizace nepřímých daní.....	14
1.4.2 Výsledek harmonizace nepřímých daní	15
1.5 Harmonizace spotřebních daní.....	16
1.6 Harmonizace přímých daní	16
1.6.1 Harmonizace v oblasti přímého zdanění společností	17
1.6.2 Harmonizační snahy EU	18
2 Dohody o zamezení dvojího zdanění	21
2.1 Dohody o zamezení dvojího zdanění obecně	21
2.2 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění	23
2.3 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	25
2.4 Model OECD.....	25
2.5 Model OSN.....	26
2.6 Česká republika a dohody o zamezení dvojího zdanění	27
2.6.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky.....	28
3 Srovnání dohod o zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií a s Německem.....	30
3.1 Osoby - článek 1.....	30
3.2 Daně - článek 2.....	30
3.3 Všeobecné definice - článek 3	31

3.4	Daňový domicil - článek 4	31
3.5	Stálá provozovna - článek 5	32
3.6	Příjmy z nemovitého majetku - článek 6.....	32
3.7	Zisky podniků - článek 7	32
3.8	Lodní a letecká doprava - článek 8.....	33
3.9	Sdružené podniky - článek 9	33
3.10	Dividendy - článek 10.....	33
3.11	Úroky - článek 11	33
3.12	Licenční poplatky - článek 12	34
3.13	Zisky ze zcizení majetku - článek 13.....	34
3.14	Nezávislá povolání - článek 14.....	34
3.15	Zaměstnání - článek 15	35
3.16	Tantiémy - článek 16.....	35
3.17	Umělci a sportovci - článek 17	35
3.18	Veřejné funkce a penze - článek 18 a článek 19.....	36
3.19	Studenti a učitelé - článek 20.....	36
3.20	Ostatní příjmy - článek 21	36
3.21	Majetek - článek 22 dohody se SRN	37
3.22	Zamezení dvojího zdanění - článek 22 a článek 23.....	37
3.23	Zásady rovného nakládání - článek 23 a článek 24.....	37
3.24	Řešení případů cestou dohody - článek 24 a článek 25.....	38
3.25	Výměna informací - článek 25 a článek 26	38
3.26	Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů - článek 26 a článek 27	38
3.27	Doložka o Berlínu - článek 28 dohody se SRN.....	38
3.28	Nabytí platnosti - článek 27 a článek 29	38
3.29	Výpověď - článek 28 a článek 30.....	39
3.30	Výsledné srovnání dohod o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem a ČR a Velkou Británií	39

4	Daňové systémy vybraných zemí Evropské unie	41
4.1	VELKÁ BRITÁNIE	41
4.1.1	Charakteristika země.....	41
4.1.2	Daň z příjmu fyzických osob ve Velké Británii (Tax Income).....	42
4.1.3	Daňové úlevy a zvýhodnění v UK (Tax reliefs and allowances)	42
4.1.4	Sazba daně	47
4.1.5	Zhodnocení daňového systému Velké Británie	47
4.2	NĚMECKO.....	49
4.2.1	Charakteristika země	49
4.2.2	Daň z příjmu fyzických osob.....	50
4.2.3	Daňoví poplatníci	51
4.2.4	Příjem jednotlivě i v souhrnu	51
4.2.5	Odečty z daňového základu	55
4.2.6	Sazba daně	56
4.2.7	Zvláštnosti německého daňového systému.....	57
4.2.8	Zhodnocení německého daňového systému	58
4.3	Srovnání daňových systémů Německa a Velké Británie	60
5	Vývoj daňového systému České republiky v letech 2008 - 2014	62
	Závěr	65
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
	Odborná literatura	69
	Právní předpisy	70
	Internetové zdroje	70
	POUŽITÉ ZKRATKY	72
	RESUMÉ.....	73
	ABSTRACT.....	74
	KLÍČOVÁ SLOVA	75

Úvod

Daňové systémy zemí EU a dohody o zamezení dvojího zdanění je téma přesahující hranice České republiky, kdy zasahuje i do mezinárodního práva veřejného a zejména práva evropského. Právo evropské, tedy právo Evropské unie, jejímž členem se Česká republika stala 1. 5. 2004, představuje aktuálně velmi důležitou oblast, respektive přímo součást i našeho právního řádu a já osobně považuji každou možnost bližšího seznámení se s evropským právem za velmi přínosnou. Svou prací bych tak chtěla mimo jiné i přispět k zvýšení povědomí a informovanosti o evropském právu a také o právních systémech jiných členů Evropské unie.

Vybrané téma je však velmi široké, kdy daňová pravidla patří mezi velmi složitou oblast, v níž navíc také dochází k častým změnám. Zároveň jsou ale daně oblastí velmi důležitou, nejen proto, že se týká všech osob, ale také proto, že výběr daní představuje významný příjem do hospodářství a ekonomiky jednotlivých zemí. Kromě toho daňová pravidla mohou významným způsobem ovlivnit rozhodování fyzických osob při výběru vhodné zahraniční země jak pro studium, tak pro zaměstnání. Různorodost daňových systémů ovlivňuje investice a strukturu různých obchodních společností, kdy některé daňové systémy jsou zjevně výhodnější než daňové systémy jiných zemí. Vzniku těchto tzv. daňových rájů či preferenčních daňových režimů se snaží svou legislativou bránit Evropská unie, kdy přijaté směrnice či nařízení mají unifikovat a harmonizovat daňové systémy.

Má práce se dělí na část obecnou a část zvláštní. V části obecné jsem se zabývala teoretickým vymezením a definicemi. V první části je tak definována a pojmově vymezena daňová harmonizace, kdy daňová harmonizace v rámci Evropské unie je pro daňové systémy jednotlivých členských států významným vlivem, jelikož v mnoha ohledech stanoví pravidla či limity pro daňové zákony a systémy jednotlivých členů.

V první části také popisují průběh daňové harmonizace v Evropské unii, především skutečnost, že harmonizovány jsou zejména daně nepřímé a úprava daní přímých se ponechává na jednotlivých členských státech, kdy harmonizace daní přímých je mnoha státy viděna jako nepřijatelná, jelikož by představovala příliš velký zásah jak do ekonomiky státu, tak i do autonomie států.

V posledních letech se ale i přesto Evropská komise snaží působit i v oblasti přímých daní, o čemž svědčí dvě sdělení z roku 2006 a 2007, která jsou určena členskými státy a upozorňují na potřebu alespoň částečné koordinace daňových systémů v oblasti přímých daní. Potřebu koordinace vidí Evropská unie především ve faktu, že neharmonizace také brání velkou mírou fungování vnitřního trhu. Komise považuje za největší problém v oblasti přímých daní otázku přílišné zátěže pro daňové poplatníky v případě přeshraničních investic, činnosti, přemístění sídla, dále otázku nezdanění a zneužití daňových předpisů, což je dále podrobně rozebráno níže.

U daní nepřímých došlo k harmonizaci pomocí několika směrnic, a to jak v oblasti daně z přidané hodnoty, tak i daní spotřebních – tzv. akcízů.

Harmonizace daně z přidané hodnoty je zajímavá z hlediska úvah, který systém této daně je nejvýhodnější pro spotřebitele a výrobce a tím pádem také nejvhodnější pro všechny členské státy. V Evropě totiž původně existovaly dva systémy, a to systém daně z obratu a systém daně z přidané hodnoty. Jednotlivé výhody a nevýhody systémů a důvody zavedení daně z přidané hodnoty popisují dále ve své práci v části první.

V rámci harmonizace daní přímých, která je popisována v závěru části první, došlo k přijetí směrnice o fúzích, směrnice o mateřských a dceřiných společnostech a směrnice o úrocích a licenčních poplatcích, které se zabývají těmito speciálními případy zdanění příjmu v rámci zdanění právnických osob.

V druhé části mé práce se zabývám dohodami o zamezení dvojího zdanění, které úzce souvisí s daňovou problematikou a s daňovými systémy zemí Evropské unie. Dohody o zamezení dvojího zdanění jsou uzavírány mezi státy jak Evropské unie, tak i celého světa, a to za účelem zamezení možných sporů do budoucna. Vzhledem ke stále se zvyšující globalizaci, rostoucímu trendu studia či práce v zahraničí a neustálému přesunu osob, kapitálu i majetku mezi různými státy, dochází často k situaci, kdy jeden určitý příjem podléhá zdanění ve více státech. Dohody o zamezení dvojího zdanění tak upravují tuto situaci a určují, který stát, tedy zda stát rezidence či stát původu příjmu, tento určitý příjem zdaní. Ve své práci tak popisují postavení dohod o zamezení dvojího zdanění, jak obecně, tak i v českém právním řádu. Dále se zabývám procesem přijímání těchto dohod, zejména tedy rozebírám dvě modelové smlouvy, a to model OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj a model OSN – Organizace spojených národů, který se využívá pro smlouvy mezi rozvojovými zeměmi.

První část zabývající se daňovou harmonizací a druhá část zabývající se problematikou dohod o zamezení dvojího zdanění, tedy považuji za obecnou teoretickou část. Poznatky a informace potřebné k vypracování této části jsem čerpala zejména z české odborné literatury a velmi okrajově i z internetových stránek. Teoretická část je tak výsledkem analýzy této odborné literatury, která je přesně specifikovaná v přehledu literatury.

Další dvě části mé práce pak považuji za část zvláštní nebo také praktickou. Třetí část mé práce navazuje na druhou část práce, kdy ve třetí části rozebírám detailně modelový typ dohody o zamezení dvojího zdanění používaný mezi vyspělými státy světa, tedy typ OECD. Protože jsem si jako vzorové státy pro účely mé diplomové práce vybrala Německo a Spojené království Velké Británie a Severního Irska, také v této části jsem pracovala s těmito státy, kdy jsem doslovně srovnala jednotlivá ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem s jednotlivými ustanoveními smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Velkou Británií.

V této třetí části jsem tedy pracovala pouze se zněním obou výše zmíněných dohod. Pro výsledné srovnání textu obou smluv jsem pak použila metodu komparace.

Čtvrtá část mé diplomové práce navazuje částečně na první obecnou část týkající se daňové harmonizace. Ve čtvrté části opět pracuji se vzorovými státy Německem a Velkou Británií, tentokrát ale rozebírám daňové systémy těchto zemí. Protože daněmi nepřímými jsem se zabývala již v části první, v této závěrečné části se zabývám pouze daněmi přímými, a to tou nejdůležitější daní, která se dotýká nejširšího počtu osob – daní z příjmu fyzických osob.

V závěru čtvrté části přináším také celkové zhodnocení a rozdíly v obou systémech, kdy se zejména soustředím na rozdíly v daňových sazbách a ve výsledné dani.

Čtvrtou část jsem zpracovala zejména pomocí zahraniční literatury a zahraničních internetových stránek, kdy jsem ze zdrojů vytvořila ucelený přehled. Pro výsledné srovnání jsem využila metody komparace, analýzy a pracovala jsem s vlastními poznatky a výpočty.

Pátou samostatnou část tvoří krátké zhodnocení vývoje daňového systému v České republice, kdy jsem zhodnotila a charakterizovala zejména změny přijaté v roce 2013 a změny připravované v souvislosti s přijetím nového občanského zákoníku.

1 Daňová harmonizace

1.1 Daňová harmonizace obecně

Daňová harmonizace je pojem, který představuje proces, při kterém se vzájemným jednáním sblíží daňové soustavy a systémy států na základě společných pravidel.

Ve světle fungování EU lze definovat harmonizaci jako mechanismus, jehož pomocí jsou odstraňována taková ustanovení, která brání správnému a efektivnímu fungování jednotného vnitřního trhu, anebo deformují hospodářskou soutěž. Cílem tedy není dosáhnout jednotné daňové soustavy, ale pouze sblížení a sladění některých oblastí daňových soustav.

Daňová harmonizace slouží jako prostředek k zavedení jednotného trhu a jeho hladkého fungování v rámci Evropského společenství, což provádí formou pozitivní a negativní, přímou a nepřímou, vertikální a horizontální, celkovou a dílčí.

K pozitivní harmonizaci dochází prostřednictvím implementace směrnic, nařízení a jiných legislativních právních nástrojů, které užívá Evropská komise ke sblížení a sjednocení národních daňových systémů států Evropské unie. Výsledkem pak je, že ve všech státech platí stejná pravidla, protože všechny státy jsou povinny implementovat směrnice do svého právního řádu a dodržovat je.

K negativní harmonizaci naproti tomu dochází při rozhodovací činnosti Evropského soudního dvora v oblasti daňových sporů. Nejde tedy o rozhodnutí závazná pro všechny státy, nýbrž jen pro státy, kterým jsou určena a nevytváří tak jednotná pravidla pro všechny státy. Negativní harmonizací tedy nelze docílit daňové harmonizace, neboť Evropský soudní dvůr nemůže vytvářet zákonná pravidla závazná pro všechny státy a nahrazovat tím činnost Evropské rady a Evropské komise.

Přímá harmonizace je klasický harmonizační proces, který se snaží docílit harmonizace prostřednictvím vydávání závazných daňových směrnic a jiných legislativních aktů.

K nepřímé harmonizaci dochází prostřednictvím jiných oblastí práva, např. práva obchodního, konkrétně snahou o harmonizaci účetních pravidel u daně z příjmu právnických

osob, kdy tato pravidla nejsou určena přímo pro harmonizaci daní, ale daňové právo ovlivňují nepřímo, zprostředkovaně.

Vertikální harmonizací rozumíme harmonizaci daňových pravidel v rámci různých stupňů státní samosprávy. Typickým příkladem by mohlo být USA, kde by šlo o harmonizaci daňového systému na úrovni národní s federálními daňovými systémy.

Horizontální harmonizace pak představuje harmonizaci na stejné úrovni, na úrovni rovnocenných národních daňových systémů jednotlivých států. O horizontální harmonizaci můžeme hovořit v případě harmonizace daňových systémů v rámci EU, kdy jednotlivé státy jsou na stejné úrovni a podléhají stejným harmonizačním pravidlům.

O celkovou harmonizaci jde v případě, že dochází k harmonizaci všech ustanovení daňového systému, tedy k harmonizaci celého daňového systému. Naproti tomu dílčí harmonizací je sjednocení pouze některých vybraných částí daňového systému, např. daňového základu. Metoda dílčí harmonizace je hojně uplatňována v rámci EU, kdy se státy snaží harmonizovat zejména ty oblasti, které představují překážku pro fungování jednotného vnitřního trhu. V ostatních oblastech se v zásadě státy snaží zachovávat co největší samostatnost.¹

1.2 Daňová harmonizace v Evropské unii

O potřebě daňové harmonizace se v rámci Evropského společenství začalo mluvit již od počátku integračních snah v 60. letech minulého století. Počátečním plánem byla harmonizace jak strukturální, tak i harmonizace daňových sazeb, postupně se však o harmonizaci počalo uvažovat pouze ve spojitosti se zajištěním hladkého fungování jednotného vnitřního trhu, jelikož zavedení jednotného trhu je jedním z hlavních cílů Evropského společenství. I přesto však tato otázka, zda zachovat daňovou konkurenci, anebo se snažit o daňovou harmonizaci, zůstává nadále nezodpovězena a je předmětem mnoha úvah a kritik.

Proti harmonizaci hovoří zejména fakt, že harmonizace zasahuje do fiskální autonomie států, která je důležitým nástrojem států pro zásahy a regulaci svých ekonomik, vydajů a

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 158-159. ISBN 978-80-7357-574-8

příjmů do státního rozpočtu. Dalším argumentem je, že daňové sazby přesně odpovídají specifikům a potřebám jednotlivých členských států a harmonizace daňových sazeb by tak byla pro mnohé státy zásadním zásahem do hospodářské a autonomní sféry. U některých států, např. Belgie, Dánsko, Španělsko jsou totiž již tradičně uplatňovány vyšší sazby daně a tyto daně pak tvoří třeba i polovinu veškerých příjmů do státního rozpočtu. Harmonizace daní by velmi poškodila ekonomiku těchto zemí. Harmonizace daní je tedy významným zásahem do autonomie a národní suverenity členských států.²

Proti harmonizaci hovoří také fakt, že v případě harmonizace daňových sazeb by nutně došlo ke zvýšení daňových sazeb, protože by již dále neexistoval konkurenční tlak ze strany zemí s nižší daňovou sazbou, což vede k pomalejšímu růstu ekonomiky, protože vyšší daňové sazby snižují celkovou produktivitu a odrazují zahraniční kapitál.

Otázkami daňové soutěže a konkurence se zabývá také OECD, která v roce 1998 vypracovala komplexní zprávu, která stanovuje znaky, které jsou typické pro preferenční daňové režimy a daňové ráje a stanovila 15 zemí, ve kterých daňový systém umožňuje praní špinavých peněz a jsou považovány za „daňové ráje“.³ Jedním ze znaků je tzv. ring fencing, tedy případ, kdy daňový režim je striktně oddělen od domácího trhu a chrání tím domácí ekonomiku. Dalším znakem je velmi nízká, či dokonce nulová sazba daně, netransparentní daňový systém či neochota výměny informací o daňových poplatnících s jinými státy.⁴

1.3 Vývoj harmonizačního procesu

Daňová harmonizace daní přímých i nepřímých je ve své základní podobě zakotvena již ve článku 93 a 94 Smlouvy o Evropských společenstvích z roku 1957, které stanoví, že:

² NERUDOVA, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 37-49. Daňová řada. ISBN 9788073576950

³ ŠMAJS, Josef, Bohuslav BINKA a Ivo ROLNÝ. *Etika, ekonomika, příroda: příležitost pro změnu*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 192 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-247-4293-9.

⁴ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 37-49. Daňová řada. ISBN 9788073576950

„Rada na návrh komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu.“

A v čl. 94 Smlouvy o Evropských společenstvích: „Rada na návrh komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu.“

Zatímco v článku 93 je výslovně stanoveno, že se jedná o harmonizaci nepřímých daní, z článku 94 lze jen nepřímo usuzovat a použít ho na úpravu harmonizace daní přímých. Evropská společenství se nejprve zaměřila na harmonizaci daní nepřímých, protože právě daně nepřímé nejvíce ovlivňují a zabraňují vzniku jednotného trhu.

S rozšiřováním a s postupným vývojem Evropského společenství rostla také potřeba provést daňovou harmonizaci, na druhé straně se ale původní představa celkové harmonizace stávala utopií právě kvůli potřebné jednomyslnosti všech států a veškeré snahy se omezily pouze na to nejdůležitější, tedy na vytvoření jednotného trhu prostřednictvím volného pohybu osob, zboží, kapitálu a služeb.

1.4 Harmonizace nepřímých daní

Harmonizace nepřímých daní se zaměřila především na odstranění bariér, které bránily jednotnému trhu a obchodu mezi evropskými státy, a to zejména koordinací rozdílných systémů nepřímého zdanění a různých daňových sazeb.

V Evropě se uplatňovaly dva systémy nepřímého zdanění, a to kumulativní kaskádový systém daně z obratu, který byl zaveden v drtivé většině států, a systém daně z přidané hodnoty, který byl zaveden pouze v jediné zemi, a to ve Francii. I přesto, že většina států uplatňovala jiný systém, rozhodla se Evropská komise zavést v Evropské unii jednotnou daň, a to daň z přidané hodnoty.

Pro zavedení systému daně z přidané hodnoty rozhodla EU proto, že kumulativní kaskádový systém není pro trh příznivý. Kumulativní kaskádový systém daně z obratu totiž deformuje tržní prostředí, protože v každém distribučním či výrobním stupni se odvádí jako daň určité procento z hodnoty produktu, v důsledku čehož pak roste daňové zatížení přímo

úměrně s délkou výrobního či distribučního řetězce. V každém stupni je státu odváděna stejná daň z hodnoty celého produktu, což vede ke spojování a integraci výrobců, neboť tak zkrátí distribuční a výrobní řetězec.

Evropská komise si stanovila požadavky, které musí zvolený systém nepřímé daně splňovat, a to zejména měřitelnost daně, vnější i vnitřní neutralitu, soutěžní, ekonomickou i právní neutralitu a možnost nepřímého výběru daně.

Požadavek měřitelnosti daně kumulativní kaskádový systém daně nesplňoval, protože tento systém stanovuje nerovnoměrné daňové zatížení a u stejných produktů nestanovuje ve výsledku stejnou daň.

Ostatní požadavky na neutralitu kaskádový kumulativní systém také nesplňoval, neboť nelze přesně určit daňové zatížení, způsobuje deformaci hospodářské soutěže integrací výrobců a může docházet k preferování domácích výrobků a diskriminaci zahraničních výrobků.⁵

Naproti tomu daň z přidané hodnoty je pro všechny výrobce a distributory daňově neutrální, lze u ní vždy přesně stanovit hodnotu daně, nezpůsobuje deformaci hospodářské soutěže, neboť při stanovení daně nezáleží na délce výrobního či distribučního řetězce. Vhodnějším se jeví i způsob výběru daně, tedy výběr nepřímý, kdy je daň přesouvána na spotřebitele a odráží se v prodejní ceně zboží a služeb.

Všechny tyto skutečnosti vedly k tomu, že se Evropská komise rozhodla zavést ve všech evropských státech jednotnou nepřímou daň, a to daň z přidané hodnoty.

Systém daně z přidané hodnoty umožňuje uplatňovat dva principy zdaňování, a to princip země původu a princip země určení.

Na základě principu země původu se produkty a služby zdaňují v zemi původu, což ovšem předpokládá jednotné daňové sazby, aby nedocházelo k deformaci hospodářské soutěže. Princip země určení způsobuje, že většina zemí osvobozuje export daně a naopak zdaňuje dovoz, aby se zabránilo dvojímu zdanění.⁶

⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

⁶ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 37-49. Daňová řada. ISBN 9788073576950

1.4.1 Průběh harmonizace nepřímých daní

První směrnice č.67/227/EEC byla přijata v roce 1967 a stanovovala, že členské země musí do 1. 1. 1970 nahradit své stávající systémy jednotným systémem daně z přidané hodnoty na principu všeobecné daně ze spotřeby, která je uvalovaná na veškeré zboží a služby a zaručuje neutralitu. Směrnice ponechala na státech, aby si stanovily své sazby daní.

Druhá směrnice č.67/228/EEC pak přesně stanovila předmět daně, a to jako prodej zboží a poskytování služeb na území členského státu. Členské země měly za účelem zabránění daňovým únikům právo přijmout speciální ustanovení a také přijmout speciální ustanovení pro sektor zemědělství. Na členských státech bylo ponecháno také rozhodnutí o možnosti snížení či zvýšení daně na specifické typy a druhy zboží a služeb.

Třetí, čtvrtá a pátá směrnice pak stanovovala výjimky pro Belgie a Itálii a dala jim větší časový limit pro implementaci.

Šestá směrnice č.77/388/EEC stanovila pravidla pro určování základu daně, sazby daně a subjektů daně. Tato směrnice byla mnohokrát novelizována a nakonec byla nahrazena v roce 2006 novou směrnicí č.2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty.

Další směrnice pak zaváděly pravidla pro určování místa poskytování služeb, vrácení daně, vymezovaly oblast působnosti daňových předpisů, mechanismus přenosu daňové povinnosti, pravidla fakturace, anebo také okolnosti týkající se elektrické energie.

V roce 1991 došlo ke zrušení fiskálních hranic přijetím směrnice č.91/860/EEC, což v důsledku znamenalo, že pravidla importu a exportu se nadále uplatňovaly pouze vůči třetím zemím a spotřebitelé daní výhradně v místě nákupu výrobku.

V roce 1992 byla přijata směrnice č.92/77/EEC, která stanovila minimální sazby daně pro daň z přidané hodnoty, a to standardní sazbu daně na minimální výši 14% a sníženou sazbu daně na minimální výši 5% a dále stanovila, že mohou být uplatňovány maximálně dvě snížené sazby daně. Státy Evropského společenství respektovaly stanovení minimální

sazby pro základní sazbu daně, ale se sazbou pro sníženou daň a s počtem snížených daní tomu bylo přesně naopak a státy tato ustanovení dodnes neuplatňují.

Další přijaté směrnice pak opět stanovovaly výjimky např. pro Polsko a Kypr a umožnily těmto státům u některých výrobců uplatňovat sníženou sazbu daně.⁷

1.4.2 Výsledek harmonizace nepřímých daní

Co se týče harmonizace daňových sazeb, státy chápaly tento krok jako výrazný zásah do jejich národní suverenity a jako narušení národní tradice. Navíc jsou daňové sazby nástrojem fiskální politiky a může takto výrazně ovlivnit příjmy státních rozpočtů.

Velkým argumentem pro tvrzení, že rozdílné daňové sazby nezpůsobují deformaci trhu je ukázka fungování Spojených států amerických., kde se sazby daní mezi jednotlivými státy liší až o pět procent a přesto tyto rozdíly nezpůsobují deformaci trhu. Z těchto důvodů se nakonec Evropská komise musela smířit pouze s daňovou aproximací, tedy pouze s přiblížením daňových sazeb a stanovením základních pravidel, minimálních sazeb apod., nikoliv s úplnou harmonizací sazeb.

V Evropě se uplatňovaly různé sazby daně a také různé počty daňových sazeb, přičemž Evropská komise se rozhodla, že bude nadále uplatňovat systém daně z přidané hodnoty se dvěma sazbami, a to základní ve výši 14-20% a sníženou ve výši 4-9% pro specifické druhy zboží, zejména potraviny, dodávky vody, farmaceutické výrobky, knihy, noviny, časopisy apod.

Evropská unie se snažila také o přechod z principu země určení na princip země původu, což se ovšem nakonec zcela nepodařilo a osvědčil se právě princip země určení, neboť tak umožňuje, aby země měly rozdílné daňové sazby, a daň se platí až v místě spotřeby, což je považováno za efektivnější a výhodnější pro všechny státy.⁸

⁷ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 37-49. Daňová řada. ISBN 9788073576950

⁸ KÖNIG, Petr. *Rozpočet a politiky Evropské unie: příležitost pro změnu* .: 2., aktualiz. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxxiv, 630 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-011-9.

1.5 Harmonizace spotřebních daní

V rámci harmonizace se věnovala pozornost také spotřebním daním, neboli akcízům, neboť spotřební daně také velmi významně ovlivňují fungování jednotného trhu. Ze stejných důvodů jako u daně z přidané hodnoty se nakonec Evropská komise musela smířit pouze se stanovením minimálních daňových sazeb. Kromě toho se také spoléhalo na spontánní harmonizační efekt, tedy že státy by samovolně harmonizovaly své sazby z důvodu efektivnějšího fungování trhu. K takovému efektu ovšem také nedošlo. I v případě spotřebních daní se uplatňuje princip země určení, zboží je tedy zdaněno až v místě země spotřeby a nedochází tak k deformaci trhu a tržního prostředí.⁹

Směrnice č.92/12/EEC se vztahuje na minerální oleje, alkohol, alkoholické nápoje a tabák. Tyto výrobky mohou být podrobeny ještě specifickým daním a dále stanovuje všeobecné podmínky a definice jednotlivých institutů jako zdanitelné plnění, výroba, pohyb zboží a placení daně. Směrnice č. 2008/118/EC o obecné úpravě spotřebních daní ruší a nahrazuje předchozí směrnici a zpřesňuje základní pojmy a modernizuje postupy.¹⁰

1.6 Harmonizace přímých daní

Harmonizace přímých daní se zpočátku jevila jako mnohem jednodušší než u nepřímých daní, neboť všechny státy kromě Itálie uplatňovaly daň z příjmu fyzických osob a daň z příjmu korporací. Brzy ale Komise došla ke zjištění, že systémy daní jsou sice stejné, ale uvnitř systému panují velké rozdíly, např. ve výpočtu základu daně, nezdanitelných částkách, zdaňovacích obdobích a dokonce i v definicích poplatníků daně. Evropská unie se tedy zaměřila na daň z příjmu korporací, neboť tuto daň považovala za daň nejvíce ovlivňující společný trh a hospodářskou soutěž. Evropské státy ale harmonizaci daně z příjmu korporací chápaly spíše jako omezení suverenity a fiskální politiky jednotlivých

⁹ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

¹⁰ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 37-49. Daňová řada. ISBN 9788073576950

států. V důsledku toho nebyla přijata žádná směrnice sjednocující daně z příjmu korporací, neboť by bylo třeba souhlasné stanovisko všech států.

1.6.1 Harmonizace v oblasti přímého zdanění společností

Evropská komise dosáhla v oblasti přímých daní vydání několika směrnic, které se týkají oblasti přímého zdanění společností.

V devadesátých letech 20. století došlo k ekonomickým změnám a mezinárodním fúzím a akvizicím, proto byla přijata směrnice č. 90/434/EEC o fúzích. Tato směrnice upravovala odklad daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzích, rozdělení společnosti, převodu aktiv a přeshraniční výměně akcií v rámci Evropských společenství a zabráňuje zdanění zisku, který při fúzi může vzniknout v případě, že existuje rozdíl mezi hodnotou a účetní hodnotou převáděných aktiv a pasiv. Těchto výhod společnost nemůže využít, pokud by fúze směřovala přímo k daňovému úniku nebo vyhnutí se daňovým povinnostem. Tato směrnice byla novelizována směrnicí č. 2005/19/EC, a to rozšířením působnosti směrnice také na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost.

Dále byla přijata směrnice č. 90/435/EEC o mateřských a dceřiných společnostech, která upravuje zdanění společností, které působí v nadnárodním měřítku a měla by zabránit dvojímu zdanění příjmu dceřiných společností, a to tak, že mateřská společnost nedaní příjmy své dceřiné společnosti, anebo pokud je zdaní, pak si tyto příjmy mateřská společnost může odečíst od základu daně.

V roce 2003 byla přijata směrnice č. 2003/123/EC, která rozšířila působnost směrnice o mateřských a dceřiných společnostech i na stálé provozovny a na nové typy evropských společností. Nadále se také několikrát snížilo procento podílu, které musí společnost mít, aby mohla být považována za mateřskou společnost, a to z původních 25% až na 10%.

V roce 2003 byla také přijata směrnice č. 2003/49/EC o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států.

Směrnice byly také implementovány do českého právního řádu, a to v §19 zákona o daních z příjmu.¹¹

1.6.2 Harmonizační snahy EU¹²

Evropská unie se na poli přímých daní snaží i nadále o koordinaci daňových systémů jednotlivých členských států v oblasti přímých daní, o čemž svědčí vydaná sdělení Komise, která ovšem nejsou pro státy přímo závazná. Tato sdělení mají přispět k odstranění bariér a překážek v oblasti přímých daní, které by bránily bezproblémovému fungování jednotného trhu.

Cílem činnosti Komise v oblasti přímých daní je zejména:

- Odstranění diskriminace a dvojího zdanění
- Zamezení neúmyslnému nezdanění a zneužívání
- Snížení nákladů na dodržování předpisů spojených s tím, že podnik podléhá více než jednomu daňovému systému;

Sdělení Komise ohledně koordinace systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu, ze dne 19.12.2006 se zaměřuje právě na výše uvedené cíle činnosti v oblasti přímých daní. Komise ve svém sdělení konstatovala, že existuje diskriminace a dvojitá zdanění, které zatěžuje daňové poplatníky a brání jim v investicích, činnosti v jiných státech a přeshraničnímu zakládání společností, což je tedy překážkou pro plné využívání výhod vnitřního trhu. Tyto problémy jsou řešeny pouze částečně buď jednostrannými opatřeními, anebo dvoustrannými daňovými smlouvami, což Komise považuje za nedostačující. V této úvaze pak Komisi přispívá také fakt, že zmíněné daňové překážky se staly předmětem mnoha sporů řešených Evropským soudním dvorem. Cílem sdělení by tak měla být koordinace a zlepšení efektivity neharmonizovaných systémů přímých daní a zlepšení spolupráce a koordinace daňových předpisů. Toto by ve výsledku mělo přispět ke zlepšení fungování vnitřního trhu a také růstu zaměstnanosti a konkurenceschopnosti podniků v celosvětovém měřítku.¹³

¹¹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 37-49. Daňová řada. ISBN 9788073576950

¹² SDĚLENÍ KOMISE RADĚ, EVROPSKÉMU PARLAMENTU A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU - *Koordinace systémů přímých daní členských států na vnitřním trhu ze dne 19.12.2006*

¹³ LACINA, Lubor. *Měnová integrace. Náklady a přínosy členství v měnové unii*. Praha, 2007

K tomu, jak konkrétně by mělo být tohoto cíle dosaženo komise ve sdělení uvádí, že v některých případech by mohlo postačovat i jednostranné opatření např. změna vnitrostátních předpisů. V jiných případech však bude nutno dvoustranné akce či společných kroků prostřednictvím nástroje Společenství, půjde tedy zřejmě o nařízení či směrnice Evropského společenství.

Jako základní požadavek práva Evropského společenství pak Komise jmenuje odstranění daňové diskriminace a dvojího zdanění, v čemž také spatřuje hlavní překážku příhraniční činnosti a investic v Evropské unii.

Jako další významný problém Komise spatřuje v nezdanění a zneužívání, kdy zejména mezery mezi daňovými systémy mohou vést buď k nezdanění, anebo k zneužití těchto mezer pro daňové podvody.

Další daňovou překážkou pro vnitřní trh je složitost systému zdanění pro velké nadnárodní skupiny, kdy nadnárodní skupiny musí mnohdy splňovat požadavky a právní předpisy více národních systémů. Tomuto se Komise bude snažit zabránit zejména zavedením společného konsolidovaného základu daně společností, potažmo také zjednodušením postupů pro poplatníky a zlepšením správní spolupráce.

Dále se Komise ve sdělení zabývala dvěma specifickými oblastmi, v nichž Komise vyžaduje společný postup států, a to daní při odchodu a kompenzací příhraničních ztrát pro společnosti a skupiny.

Komise v závěru sdělení upozornila na to, že pokud státy nebudou ochotny spolupracovat a investovat do řešení, budou tím stát v podstatě samy proti sobě, protože koordinace v oblasti přímých daní by měla zejména chránit daňové výnosy jednotlivých států a zabránit soudním sporům mezi státy či státy a daňovými poplatníky.

Na výše citované sdělení Komise navázalo další sdělení Komise ze dne 10. 12. 2007 ohledně použití opatření proti zneužívání daňového systému v oblasti přímého zdanění – uvnitř EU a ve vztahu ke třetím zemím. V tomto sdělení se komise zaměřila zejména na problematiku uvedenou již v prvním sdělení, a to na nezdanění a zneužívání. Komise tak upřesnila hlavní zásady, které specifikoval již Evropský soudní dvůr v některých svých

rozhodnutích. Základním principem pro vymezení zneužití daňového režimu je to, že daňové předpisy mají zabraňovat pouze čistě vykonstruovaným operacím a neomezovat daňové poplatníky nepřiměřenými překážkami pro výkon svých práv.

Dle sdělení tak např. není vykonstruovanou operací přemístění sídla z důvodu výhodnosti jiného daňového systému či usazení dceřiné společnosti v jiném členském státě. Opatření proti zneužívání daňových systémů musí být tedy cíleně zaměřena na obcházení daňových předpisů, a to ať už vnitrostátních či evropských. V rámci těchto předpisů Komise připouští možnost ustanovení různých výjimek.

Základním pravidlem při přezkumu zneužití daňových předpisů je ale vždy možnost poplatníka v rámci soudního přezkumu dokázat, že jejich transakce slouží v dobré víře pouze podnikatelským účelům.

Komise v závěru svého sdělení vyzvala všechny členské státy k vytvoření společných definic pro zneužívání právních předpisů a čistě vykonstruované operace, ke zlepšení správní spolupráce v této oblasti, ke zvýšení koordinace a odstranění nesouladů, které by mohly vést k nezdanění.¹⁴

Z těchto výše jmenovaných a citovaných sdělení Komise lze konstatovat, že Komise snahy o koordinaci právních předpisů v oblasti přímých daní rozhodně nevzdala, naopak v budoucnu lze očekávat návrhy nových směrnice, které budou upravovat problematiku přímého zdanění, zejména směrnice ohledně společného konsolidovaného daňového základu, o zamezení nezdanění apod.¹⁵

¹⁴ SDĚLENÍ KOMISE RADĚ, EVROPSKÉMU PARLAMENTU A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU - Použití opatření proti zneužívání daňového systému v oblasti přímého zdanění – uvnitř, ze dne 10.12..2007

¹⁵ http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm

2 Dohody o zamezení dvojího zdanění

2.1 Dohody o zamezení dvojího zdanění obecně

Dohody o zamezení dvojího zdanění jsou smlouvami práva mezinárodního, které jsou uzavírány mezi státy dle principů platných pro mezinárodní právo veřejné. Účelem těchto smluv je zejména:

- a) Zabránit dvojímu zdanění mezi dvěma státy
- b) Přispět k boji proti daňovým únikům a podvodům na mezinárodním daňovém poli
- c) Chránit daňové poplatníky a dávat jim právní jistotu při realizaci mezinárodních transakcí.

V případě kolize právních řádů dvou států může dojít k tzv. dvojímu zdanění, neboť například tatáž osoba poplatníka je považována za rezidenta v obou státech či tentýž příjem by byl považován za příjem v obou státech a oba státy by tak dle svého právního řádu měly právo na zdanění příjmu tohoto poplatníka a mohlo by dojít k situaci, že poplatník by byl povinen zaplatit daň oběma státům, neboť oba státy by měly právo tuto daň požadovat. Nadměrné daňové zatížení pak působí nepříznivě na rozvoj mezinárodních obchodních vztahů i kulturních a politických styků. Tato problematika zasahuje nejvíc do oboru přímých daní, zejména důchodového typu, tedy daní z příjmů fyzických a právnických osob.¹⁶

Hlavní příčinou této kolize dvou právních řádů je to, že většina právních řádů používá stejná pravidla pro zdanění. Jde zde o tzv. osobní daňovou příslušnost, kdy ve většině států podléhají zdanění příjmy všech osob fyzických, které mají na území státu bydliště, anebo se zde obvykle zdržují či příjmy osob právnických, které mají na území státu sídlo či určitý typ daňového domicilu. Dalším případem pak je tzv. věcná daňová příslušnost, kdy zdanění v daném státu podléhají veškeré příjmy, které v tomto státě mají původ, a to bez ohledu na bydliště příjemce. Lehce tak může dojít k situaci, že si právo na zdanění jednoho příjmu nárokují dva různé státy.¹⁷

¹⁶ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. ANAG. 3. aktualizované a rozšířené vydání.

¹⁷ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 280-290. Právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7

Aby se zabránilo těmto situacím a dvojímu zdanění, anebo naopak nulovému zdanění, uzavírají státy mezi sebou mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ve kterých se určí, který stát má nárok na zdanění v případě vzniku konfliktních situací.

Státy se tradičně dělí na státy rezidence a stát zdroje, s čímž pracují i smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Při uzavírání smluv tak státy zejména jednají o tom, zda určitý příjem bude zdaněn ve státě rezidence, tedy ve státě, kde osoba, které příjem plyne, má bydliště či sídlo, anebo ve státě zdroje, tedy ve státě, odkud daný příjem plyne.

Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění nezavádějí nové typy daní, nýbrž pouze doplňují či mění ustanovení národních právních řádů. Tyto smlouvy jsou uzavírány proto, aby zamezily dvojímu zdanění či naopak dvojímu nezdanění, snížily možnost daňových úniků a umožnily státům objektivně rozdělit výnosy ze zdanění mezi oba státy. Smlouvy často obsahují ustanovení týkající se mezinárodní spolupráce daňových správ a přispívají tak i k podpoře hospodářských, kulturních a jiných vztahů.¹⁸

Smlouvy lze dělit na komplexní a omezené, kdy komplexní smlouvy upravují veškeré druhy příjmů a naproti tomu smlouvy omezené se vztahují pouze na určitý druh příjmu a určitou část daňové problematiky.

Dalším možným dělením je dělení podle způsobu uzavření smlouvy, a to na smlouvy bilaterální a multilaterální, kdy v případě bilaterálních smluv jsou smluvními stranami dva státy a multilaterální smlouvy uzavírá více stran.

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění používají v zásadě dvě metody k vyloučení dvojího zdanění, a to metodu vynětí (exemption) a metodu zápočtu (credit). Při použití metody vynětí dochází k úplnému zamezení dvojího zdanění, kdy se jednoduše příjem zdaněný v jiném státě nezahrne do daňového základu ve státě příjemce. Metodu vynětí lze využít úplně, anebo také s výhradou progresu, která má ovšem význam pouze v případě, že je ve státě uplatňováno zdanění progresivní sazbou. Metoda vynětí s výhradou progresu totiž znamená, že v jiném státě již zdaněný příjem se do daňového základu již podruhé

¹⁸ VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 19-26. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-550-2

nezapočítá, ale při zdanění se použije taková sazba daně, která by se použila v případě, že by tento již zdaněný příjem započítán byl.

Modernější metodou vyloučení dvojího zdanění pak je metoda započtení, která má také dvě formy, a to započtení plné a prosté. Započtení znamená, že se do daňového základu zahrnou veškeré příjmy domácí i zahraniční, vypočte se z tohoto základu daň a od této daně se odečte daň již zaplacená v zahraničí. Odečte-li se celá daň, jde o započtení plné. O započtení prosté pak jde v případech, kdy se od daně odečte pouze taková výše daně již zaplacené, která by byla zaplacená ve státě, který zápočet provádí. To znamená, že pokud poplatník zaplatil v jiném státě daň např. 5.000,- Kč a v druhém státě chce uplatnit zápočet této daně, vypočítá se daňové zatížení pro tento příjem a je-li tato daň nižší, např. 4.000,- Kč, odečte se mu z daně pouze daň ve výši 4.000,- Kč, nikoliv daň ve výši, kterou skutečně zaplatil.¹⁹

Zákon o dani z příjmů dnes již nestanovuje, zda bude použita metoda vynětí či zápočtu, ale odkazuje vždy na ustanovení jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění. Nejčastěji je metoda započtení využita u vyloučení dvojího zdanění u úroků, licenčních poplatků, dividend, tantiém a příjmů umělců a sportovců, zatímco u ostatních příjmů se používá metoda vynětí s výhradou progresse. U modernějších smluv se již preferuje metoda započtení prostého u všech typů příjmů.²⁰

2.2 Multilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V praxi se nejčastěji uzavírají smlouvy bilaterální. V minulosti však bylo uzavřeno i několik smluv multilaterálních, např. tzv. severská smlouva (Nordic Treaty) uzavřená v roce 1996 mezi Dánskem, Finskem, Islandem, Norskem, Švédskem a Faerskými ostrovy či karibská smlouvě o daních z příjmu neboli CARICOM (Caribbean Community), která byla uzavřena v roce 1994 mezi státy v oblasti Karibiku.

¹⁹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 156-193. Daňová řada. ISBN 9788073576950

²⁰ BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 280-290. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7

Za první uzavřenou mnohostrannou smlouvu lze považovat Smlouvu Ligy národů z roku 1931 o zdaňování motorových vozidel, kterou podepsalo 44 států.

Další mnohostrannou smlouvou uzavřenou v Evropě byla smlouva o administrativní spolupráci, kterou uzavřely státy Beneluxu v roce 1964. Další pokusy o uzavření mnohostranné smlouvy nastaly mezi státy pobaltskými, tedy Litvou, Lotyšskem a Estonskem a státy severskými, tedy Dánskem, Finskem, Islandem, Švédskem a Norskem a vyústily v uzavření 15 bilaterálních smluv namísto jedné multilaterální.

Ve světě byla jednání ohledně uzavírání mnohostranných smluv efektivnější a došlo tak k uzavření smluv o zamezení dvojího zdanění např. mezi Čadem, Gabonem, Středním Kongem a Francouzskou rovníkovou Afrikou, anebo také smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů z movitého majetku mezi Beninem, Pobřežím slonoviny, Nigerem a Burkinou Faso. Také na území amerického kontinentu vznikla potřeba uzavřít smlouvy o zamezení dvojího zdanění, k čemuž došlo v sedmdesátých letech u skupiny tzv. andských států, tedy Bolívií, Chile, Kolumbií, Ekvádorem, Peru a Venezuelou.²¹

Česká republika uzavřela dvě smlouvy o zamezení dvojího zdanění s bývalými zeměmi Rady vzájemné hospodářské pomoci. První z nich, smlouva o zamezení dvojího zdanění právnických osob č. 49/1979 Sb. byla uzavřena mezi Československou socialistickou republikou, Maďarskem, Mongolskem, Bulharskem, Rumunskem, Polskem, Německou demokratickou republikou a Slovenskou socialistickou republikou. Tato smlouva stanovovala, že příjmy právnické osoby mají být zdaněny ve státě, ve kterém má právnická osoba sídlo. Výjimku ale představoval nemovitý majetek, který měl být zdaněn ve státě, ve kterém byl umístěn.

Druhou smlouvou uzavřenou se státy RVHP byla smlouva č. 30/1979 Sb., o zamezení dvojího zdanění příjmu fyzických osob, která se vztahovala na majetek a příjmy fyzických osob a stanovila trvalé bydliště jako základní určovací prvek pro zdanění příjmů fyzických osob.²²

²¹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 156-193. Daňová řada. ISBN 9788073576950

²² ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

2.3 Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění

V současné praxi se nejvíce osvědčilo a uplatňuje uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi dvěma státy, tedy bilaterálně. Existují dva typové modely pro uzavírání bilaterálních smluv, a to model Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a model Organizace spojených národů (OSN).

Model OECD se používá při uzavírání smluv o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými zeměmi, protože právo danit se ponechává státu, v němž je poplatník rezidentem.

Naproti tomu model OSN se používá při uzavírání smluv s rozvojovými zeměmi, protože právo danit příjem se ponechává státu, v němž se nachází zdroj příjmu poplatníka. Nedochozí tak k odlivu kapitálu z rozvojových zemí, což podporuje hospodářský růst a ekonomiku těchto zemí.

Jako třetí vzorový model lze považovat model USA, který je uzavírán jen na území Spojených států amerických a specifikuje se tím, že rezidenství je vázáno výhradně na státní občanství poplatníka, nikoliv na bydliště, životní zájmy apod.²³

2.4 Model OECD

Impulz pro vývoj modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD vznikl jako reakce na rozvoj ekonomické spolupráce a mezinárodního obchodu, neboť státy cítily potřebu učinit opatření, která by zabraňovala dvojímu zdanění a upravovala otázku spravedlivého zdanění mezi státy, které spolu obchodovaly. Aby byla úprava co nejefektivnější, rozhodly se státy vypracovat model, který by obsahoval jednotné principy, definice a pravidla zdaňování a byl tak použitelný univerzálně.

První krok byl učiněn na poli Organizace pro evropskou hospodářskou spolupráci (dnešní OECD) v roce 1955, kdy bylo přijato první doporučení týkající se problematiky dvojího zdanění a ihned nato začala pracovat fiskální komise na návrhu prvního modelu a

²³ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 156-193. Daňová řada. ISBN 9788073576950

brzy vznikl první Návrh smlouvy o zamezení dvojího zdanění z příjmů a majetku. V návrhu bylo ovšem potřeba udělat revize, první model byl doplněn a v roce 1977 byl přijat nový jednotný model. V 80. a 90. letech vznikla potřeba znovu revidovat nový model, neboť došlo ke změně ekonomického prostředí a globalizaci. Tento model se těšil takovému úspěchu, že jej využívaly i státy, které nebyly členem OECD a postupně začaly tyto státy uplatňovat i své připomínky, což vedlo nakonec k přijetí dalšího revidovaného modelu v roce 1997, který již obsahoval zapracované připomínky nečlenů OECD.²⁴

2.5 Model OSN

První snahy o vytvoření smlouvy o zamezení dvojího zdanění v Lize národů (dnešní OSN) se datují k roku 1921, kdy byla ustanovena skupina složená ze států Itálie, Nizozemsko, Velká Británie a USA s cílem vypracovat studii o aspektech mezinárodního zdanění. Výsledkem bylo přijetí návrhu „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech přímého zdanění v oblasti příjmů a majetku“, „Bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění ve speciálních případech daně dědické“, „Bilaterální smlouvy o administrativní pomoci v oblasti zdaňování“ a „Bilaterální smlouvy o pomoci v oblasti výběru daní“. Tyto návrhy byly zaslány všem členským i nečlenským státům, které pak měli se svými připomínkami přijet na konferenci v roce 1928. Na této konferenci pak byla ustanovena fiskální komise, která se měla zabývat stanovením jednotných pravidel pro zdaňování. V roce 1933 byla navržena „Smlouva o alokaci příjmů z podnikání mezi státy“ a v roce 1940 na další konferenci, která se tentokrát konala v Mexiku, byl přijat tzv. mexický model – „Model bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmu“ a „Model bilaterální smlouvy o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní“.

V průběhu let ovšem došlo k revizím i těchto smluv a v roce 1946 byl přijat na několik let poslední model těchto smluv na konferenci v Londýně, neboť činnost se poté přesunula na půdu OECD. Organizace spojených národů se k řešení problematiky dvojího zdanění vrátila až v roce 1979 na konferenci v Ženevě, kde byla přijata modelová smlouva s názvem „Model smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi“.

²⁴ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

Vzhledem k neustále se měnícímu ekonomickému a finančnímu prostředí došlo od té doby opět k mnoha revizím.²⁵

2.6 Česká republika a dohody o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění mají historickou tradici, neboť za první uzavřenou smlouvu lze považovat smlouvu mezi Rakouskem a Pruskem již z roku 1899. Po první světové válce nastal nárůst uzavřených smluv, kdy hlavním iniciátorem uzavírání bylo Německo a uzavíralo smlouvy o zamezení dvojího zdanění se svými sousedy. Česká republika uzavřela tyto smlouvy v roce 1922 s Rakouskem, v roce 1923 s Německem, v roce 1924 s Maďarskem a v roce 1925 s Polskem. Všechny tyto smlouvy byly komplexního charakteru a vztahovaly se na všechny oblasti přímého zdanění, často byly provázány smlouvami o právní ochraně a právní pomoci. Mimo tyto smlouvy byly uzavřeny i smlouvy omezené týkající se jen určité části zdanění, např. Smlouva s Německem z roku 1923 týkající se daně dědické, anebo smlouva s Rakouskem z roku 1929 týkající se zdaňování zisků ze železniční a říční přepravy.

Od této doby došlo ke stagnaci až do 60. let, kdy Česká republika začala opět uzavírat smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které se týkaly zdaňování příjmů z mezinárodní letecké přepravy, byly tedy omezené. V roce 1963 byla takto uzavřena smlouva se Švýcarskem, 1966 s Egyptem a v roce 1976 s Irákem. Další uzavřené smlouvy byly již komplexního charakteru. Patří sem smlouva uzavřená s Nizozemskem v roce 1974, s Francií v roce 1975, Finskem v roce 1976, s Belgií v roce 1978 a v roce 1979 s Japonskem, Rakouskem a Srí Lankou. Dále byly uzavřeny již výše zmíněné smlouvy se zeměmi RVHP.

V 80. letech byly uzavřeny další smlouvy, platné dodnes: v roce 1980 s Norskem, v roce 1981 se Švédskem a Kyprem, roku 1982 se Španělskem, v roce 1983 s Dánskem a Jugoslávií a s Německou demokratickou republikou v roce 1984, s Itálií v roce 1985, s Indií v roce 1987, s Čínou v roce 1988 a s Řeckem v roce 1989.

Po roce 1989 byla jako první uzavřena smlouva s Brazílií v roce 1990. Další smlouvou v tomto roce byla smlouva s Tuniskem, v roce 1991 se Spojeným královstvím a v roce 1992

²⁵ ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

s Lucemburskem. Dále ČR uzavřela i omezené bilaterální smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů z mezinárodní letecké přepravy s Alžírskem, Kubou, Kuvajtem, Laosem, Maltou, Mali, Sýrií a USA.

Po rozdělení bývalé československé federativní republiky a po vzniku nové samostatné české republiky došlo k uzavření či renegociaci mnoha smluv. Do dnešní doby uzavřela česká republika smlouvy se 77 státy světa, což zahrnuje státy Evropské unie, Evropského hospodářského prostoru vyjma Lichtenštejnska, všechny státy Organizace pro ekonomickou a hospodářskou spolupráci a mnoho dalších států světa.

Mezi nejnověji uzavřené smlouvy patří smlouvy mezi Hong Kongem, Bahrajnem a Čínou.

Ministerstvo financí ČR se snaží také o uzavírání smluv o výměně informací a vzájemné spolupráci, které se nazývají Memoranda o porozumění. Tato memoranda upravují pravidla pro postupy úřadů, výměnu informací či pobytu úředníků jednoho státu na území státu druhého. V současné době má Česká republika uzavřeno Memorandum o spolupráci se Španělskem, Portugalskem, Slovenskem, Maďarskem, Estonskem, Dánskem, Německem, Belgií, Švédskem, Austrálií, Kanadou, Litvou, Lotyšskem a Nizozemskem.

Dále se Česká republika snaží zapojit do uzavírání dohod o výměně informací v daňových záležitostech se státy, které mají preferenční daňový režim a byl proto vypracován i návrh modelové dohody o výměně informací v daňových záležitostech. Na základě tohoto návrhu, který vláda přijala v březnu 2010, byla v roce 2010 uzavřena dohoda o výměně informací s ostrovem Man, Guernsey a Britskými panenskými ostrovy, ostrovem Jersey a Bermudami.²⁶

2.6.1 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v právním řádu České republiky

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění a i všechny ostatní mezinárodní smlouvy mají v právním řádu České republiky velmi vysoké, zákonným právním předpisům nadřazené

²⁶ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 156-193. Daňová řada. ISBN 9788073576950

postavení. Pouze ústavní právní předpisy mají vyšší právní sílu než mezinárodní smlouvy a mezinárodní smlouvy musí být v souladu s ústavním pořádkem. Nemluvíme ale samozřejmě o všech mezinárodních smlouvách, nýbrž dle článku 10 zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, o vyhlášených mezinárodních smlouvách, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána. Tyto smlouvy jsou tedy součástí právního řádu a jsou nadřazené zákonným právním předpisům, což vyplývá z výše jmenovaného článku 10 Ústavy, který stanoví, že pokud mezinárodní smlouva stanoví něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.

Mezinárodní smlouvy se promítly také do úpravy soudního procesu, kdy článek 95 Ústavy stanoví povinnost soudce vázat se při rozhodování zákonem a také mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu. Soudce je dokonce oprávněn posoudit soulad právních předpisů se zněním mezinárodní smlouvy, a pokud zjistí nesoulad, nemusí právní předpis aplikovat. Mezinárodní smlouvu je ale soudce povinen aplikovat vždy přímo.

Také článek 26 a 27 zákona č. 15/1998 Sb., Vídeňské úmluvy o smluvním právu praví, že každá platná smlouva zavazuje smluvní strany a musí být plněna v dobré víře a strany se nemohou dovolávat neplatnosti smlouvy pro rozpor s vnitrostátními právními předpisy.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve svém §37 ustanovuje přednost ustanovení mezinárodní smlouvy před ustanoveními tohoto zákona v případě kolize.

Nadřazenost a významnost mezinárodních smluv a tedy i mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění je tedy nepochybná a značná a je stanovena v několika předpisech současně.

3 Srovnání dohod o zamezení dvojího zdanění s Velkou Británií a s Německem

Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku byla podepsána dne 19. 12. 1980, v platnost však vstoupila až po ratifikaci dne 17. 11. 1983 a vyhlášena byla ministrem zahraničních věcí 9. 12. 1983 pod číslem 18/1984 Sb.

Smlouva o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a zisků z majetku mezi Českou a Slovenskou federativní republikou a Spojeným královstvím Velké Británie a Severního Irska byla podepsána 5. 11. 1990 v Londýně. V platnost smlouva vstoupila 20. 12. 1991 a je nadále zveřejněna pod číslem 89/1992 Sb.

Mezi těmito smlouvami je tedy desetiletý rozdíl, který dle mého názoru lze spatřit i v definicích a v propracovanosti jednotlivých článků. V zásadě si jsou ale smlouvy velmi podobné.

3.1 Osoby - článek 1

V článku 1 mají obě smlouvy shodně určeny osoby, na které se smlouva vztahuje, a to tak, že smlouva se vztahuje na osoby s bydlištěm, anebo sídlem v jednom či obou smluvních státech. Smlouva s UK ale používá pojem rezident, kterým i v dalších ustanoveních označuje osobu s bydlištěm či sídlem na území jednoho či obou smluvních států.

3.2 Daně - článek 2

Tento článek obsahuje výčet daní, na které se smlouva vztahuje a obsahuje i ustanovení, na základě kterého smlouva pokryje i daně podobného typu, které vzniknou v budoucnu.

České typy daní jsou v obou smlouvách upraveny téměř shodně, a to tak, že smlouvy se vztahují na daň ze zisku, daň ze mzdy, daň z příjmu z literární a umělecké činnosti, daň zemědělskou, daň z příjmu obyvatelstva a daň domovní. Ve smlouvě s Německem jsou navíc zahrnuty odvod ze zisku a odvod z jmění.

Daně v UK, na které se smlouva vztahuje, jsou daň z příjmu, daň společností a daň ze zisku z majetku. Německo k těmto daním ještě navíc přiřazuje pozemkovou daň a živnostenskou daň. Co se týče živnostenské daně, jev tomto článku ve smlouvě s Německem ještě dále

ustanoveno, že se smlouva vztahuje právě i na tuto živnostenskou daň, ačkoliv je vyměřována bez ohledu na příjem a majetek.

Ve smlouvě s Německem je také na rozdíl od smlouvy s UK definováno, co přesně se považuje za daň z příjmu a z majetku.

3.3 Všeobecné definice - článek 3

Ve třetím článku jsou upraveny všeobecné definice výrazů, které se ve smlouvách hojně používají. V obou smlouvách jsou shodně definovány pojmy „smluvní stát“, „společnost“, „podnik“ a „příslušný úřad“. Shodně je také stanoveno, že výrazy nedefinované se budou vykládat dle významu ve státu, který definuje.

Odlišně je však definován výraz „osoba“. Ve smlouvě s Německem zahrnuje pojem osoba fyzické osoby a společnosti, avšak ve smlouvě s UK je výslovně uvedeno, že tento pojem nezahrnuje osobní společnost, jelikož není právnickou osobou.

Dále smlouva s UK definuje i další pojmy, a to „Spojené království“, „Československo“, „státní příslušník“.

3.4 Daňový domicil - článek 4

Čtvrtý článek obou smluv je věnován problematice daňového domicilu. Shodně obě smlouvy stanovují daňovou povinnost fyzickým osobám, které zde mají bydliště, stálý pobyt, místo vedení apod. Smlouva s UK výslovně stanovuje, že rezidentem není osoba, která by podléhala dani pouze z důvodu, že má příjmy ze zdrojů v tomto státě, to znamená, že tato osoba bude podléhat omezené daňové povinnosti. Smlouva s Německem nijak neupravuje omezenou daňovou povinnost.

V případě, že by osoba měla bydliště v obou státech, rozhoduje pak stálý byt. Pokud má osoba i stálý byt v obou státech, posuzujeme pak, ve kterém státě má osoba užší osobní a hospodářské vztahy, neboli dle smlouvy s UK tzv. „středisko životních zájmů“. Nelze-li určit rezidentství ani podle těchto kritérií, rozhoduje pak místo obvyklého zdržování. Smlouva s Německem již další kritéria nestanovuje, avšak smlouva s UK ještě obsahuje další kritéria, a to státní občanství. Dle smlouvy s UK je poslední možností, jak zjistit, kde je osoba daňově povinná, určení dohodou obou smluvních států.

Daňové rezidentství právnických osob je pak určeno shodně, a to podle místa skutečného vedení.

3.5 Stálá provozovna - článek 5

Článek 5 obou předmětných smluv o zamezení dvojího zdanění je věnován stálé provozovně. Obě smlouvy shodně definují stálou provozovnu a i demonstrativní výčet výrazů označujících stálou provozovnu. Smlouva s UK však navíc označuje za stálou provozovnu také naleziště nafty či plynu a zařízení nebo stavbu používanou k výzkumu nebo využití přírodních zdrojů. V demonstrativním výčtu, co naopak stálou provozovnou není, je ve smlouvě s UK navíc zakotveno, že stálou provozovnou není trvalé zařízení přípravného či pomocného charakteru, které se udržuje pouze např. k uskladnění, nákupu, dodání zboží apod.

Poněkud rozdílné pak je znění odstavce čtvrtého tohoto článku. Ve smlouvě s Německem je stanoveno, že stálou provozovnou je také jednání osoby, která jedná na plnou moc a má povoleno uzavírat smlouvy, které se nevztahují pouze na nákup zboží pro podnik. Ve smlouvě s UK je toto ustanovení více upřesněno, a to tak, že nemusí jít jen o nákup zboží, ale i všechny ostatní činnosti, které nezakládají stálou provozovnu, a stálá provozovna pak v daném státě existuje ve vztahu ke všem činnostem, ke kterým je osoba oprávněna plnou mocí.

3.6 Příjmy z nemovitého majetku - článek 6

V článku šestém obou smluv jsou upraveny příjmy z nemovitého majetku. Obě smlouvy stanovují, že příjmy z nemovitého majetku se daní ve státě, ve kterém je nemovitost umístěna. V tomto článku je také definován nemovitý majetek, a to nepřímo odkazem na právní řád smluvního státu, ve kterém se nemovitost nachází. Shodně je v obou smlouvách stanoveno, že pod výraz nemovitý majetek je zahrnuto také příslušenství a práva s majetkem spojená. Za nemovitý majetek se ale nepovažují lodě, čluny a letadla. Mezi příjmy z nemovitého majetku patří zejména příjmy z přímého užívání, nájmu či každého jiného způsobu využití nemovitého majetku. Ve smlouvě s Německem je pak navíc jmenován pacht.

3.7 Zisky podniků - článek 7

Článek, týkající se zisků podniků je v obou smlouvách upraven totožně. Zisky podniku se mají danit v tom státě, ve kterém je podnik umístěn. Má-li podnik v druhém smluvním státě stálou provozovnu, pak může být zisk podniku zdaněn v druhém smluvním státě, a to ve

výši odpovídající zisku této stálé provozovně. Tímto se ale myslí zisk, který by provozovna měla, i pokud by nebyla majetkově spojena s podnikem a byla nezávislá.

3.8 Lodní a letecká doprava - článek 8

Článek 8 se věnuje lodní a letecké dopravě. Smlouva s Německem toto specifikuje poněkud podrobněji než smlouva s UK, zejména tím, že odlišuje námořní a vnitrozemskou plavbu. I když ale smlouva s Německem rozlišuje námořní a vnitrozemskou plavbu, zisky plynoucí z těchto lodí a člunů se zdaňují shodně, a to ve státě, ve kterém je místo skutečného vedení podniku.

3.9 Sdružené podniky - článek 9

Odstavec 1 článku 9, který je zaměřen na sdružené podniky, je v obou smlouvách totožný. Sdruženým podnikem jsou tedy podniky nebo osoby, které se přímo či nepřímo podílí na řízení, kontrole nebo majetku a pokud je jejich finanční a obchodní vztah vázán výhodnějšími podmínkami, než které by byly sjednány u podniků na sobě navzájem nezávislých.

3.10 Dividendy - článek 10

Článek 10 obou dohod o zamezení dvojího zdanění je věnován dividendám. Dle tohoto článku jsou dividendy zdaněny ve státě příjemce. Mohou být zdaněny i ve státě společnosti, která dividendy vyplácí, avšak dividendy nesmí přesáhnout 5% hrubé částky, pokud se vyplácí společnosti s majetkovou účastí vyšší než 25% a 15% z hrubé částky v ostatních případech. Tyto základní principy se uplatňují shodně v obou dohodách. Ve smlouvě s Německem je navíc přidáno ustanovení pro případy, kdy je sazba daně ze zisku společnosti nižší pro rozdělené zisky než pro nerozdělené zisky a rozdíl činí více než 20%. V tomto případě může daň z dividend činit i 25%.

3.11 Úroky - článek 11

Článek 11 se zabývá problematikou zdanění úroků. Základní pravidlo není upraveno úplně shodně, jelikož dle smlouvy s UK se úroky daní ve státě, ve kterém je rezidentem skutečný vlastník úroků. Dle smlouvy s Německem se úroky daní ve státě, ve kterém má bydliště či sídlo osoba, které jsou tyto úroky vypláceny. Pojem skutečný vlastník je poněkud odlišný a

upřesňující, neboť skutečným vlastníkem je ten, kdo má plné právo nakládat s úroky, není nijak omezen v tomto nakládání a má právo na veškeré užítky plynoucí z úroků.

3.12 Licenční poplatky - článek 12

Ve článku dvanáctém obou smluv je upraveno zdanění licenčních poplatků. Podobně jako u úroků, je základní pravidlo trochu odlišné. Dle smlouvy s Německem se licenční poplatky daní ve státě, ve kterém má bydliště či sídlo osoba, které jsou licenční poplatky vypláceny. Dle smlouvy s UK je pak toto pravidlo poněkud pozměněno, a to tak, že je opět místo osoby příjemce uvedena osoba skutečného vlastníka, takže se licenční poplatky budou danit ve státě rezidentství skutečného vlastníka. Licenční poplatky ale mohou být zdaněny i ve státě zdroje, avšak tato daň nesmí přesáhnout 5% z hrubé částky licenčních poplatků v případě smlouvy s UK a 10% v případě smlouvy s Německem. Ve smlouvě s UK je navíc ještě upravena problematika stále provozovny, a to tak, že i licenční poplatky vyplácené stálou provozovnou se považují za licenční poplatky mající zdroj ve státě, ve kterém je tato stálá provozovna umístěna.

3.13 Zisky ze zcizení majetku - článek 13

Článek třináctý je věnován ziskům ze zcizení majetku. Zisky ze zcizení nemovitého majetku se dle obou smluv zdaňují ve státě, ve kterém je nemovitý majetek umístěn. Zisk ze zcizení movitého majetku, který je majetkem stále provozovny či stále základny, může být zdaněn i ve státě, ve kterém se provozovna nebo základna nachází.

Ve smlouvě s Německem je toto ustanovení doplněno ještě o zisky ze zcizení majetku podle čl.22 odst. 3 této smlouvy, což jsou lodě, letadla a čluny a dle tohoto článku 22 smlouvy se budou tyto zisky danit ve státě skutečného vedení podniku. Ve smlouvě s UK je pro letadla a lodě zvláštní odstavce v článku 13, který říká, že zisky ze zcizení tohoto majetku budou daněny jen ve státě, ve kterém je umístěno sídlo skutečného vedení podniku.

Ve smlouvě s Německem je navíc přidáno ustanovení týkající se zisku ze zcizení podílů na společnosti, a to tak, že se bude vždy danit podle sídla společnosti.

3.14 Nezávislá povolání - článek 14

Článek čtrnáctý, který se věnuje nezávislému povolání je v obou smlouvách upraven stejně, až na to, že ve smlouvě s UK bylo nově zahrnuto do svobodných povolání také povolání

účetních znalců. Příjem ze svobodného povolání, kterým je zejména vědecká, literární, umělecká činnost či nezávislá činnost lékařů, právníků, architektů apod., se daní jen ve státě, ve kterém má osoba bydliště. Měla-li by tato osoba ve druhém smluvním státě stálou základnu, pak se zisky z této stálé základny mohou danit ve státě sídla základny. Musí ovšem jít o zisky pouze této základny.

3.15 Zaměstnání - článek 15

V článku patnáctém je upraveno zaměstnání. V obou smlouvách je toto upraveno naprosto stejně, takže příjmy ze zaměstnání jsou daně ve státě, ve kterém je fyzická osoba zaměstnanec rezidentem či má bydliště. Vykonává-li ale tato osoba zaměstnání v druhém smluvním státě, pak se příjmy daní ve státě rezidenství pouze tehdy, pokud se ve státě výkonu práce nezdržuje déle než 183 dní v roce.

3.16 Tantiémy - článek 16

Článek šestnáctý je velmi krátký u obou smluv a týká se tantiém. Tantiémy mohou být shodně dle obou smluv zdaněny tam, kde sídlí společnost, která tantiémy vyplácí.

Definice tantiém je ale trochu odlišná, a to tak, že ve smlouvě s Německem jsou za tantiémy považovány odměny členů dozorčí a správní rady a podobné platy. V případě smlouvy s UK se však hovoří pouze obecně o tantiémách, jako o odměnách pro členy správní rady společnosti.

3.17 Umělci a sportovci - článek 17

Tento článek se věnuje zdanění výdělku umělců a sportovců. Základní pravidlo je pro obě smlouvy stejné, a to že umělci a hudebníci daní své příjmy ve státě, ve kterém je vykonávána umělecká či jiná činnost těchto osob. Činnost sportovců a umělců je daněna v místě výkonu činnosti i v případě, že výdělek z této činnosti neplyne přímo osobě sportovce či umělce. Ve smlouvě s Německem je věnován zvláštní odstavec pro případ, že je sportovní či umělecká činnost vykonávána v rámci kulturní výměny dohodnuté mezi vládami smluvních států. Toto je upraveno i ve smlouvě s UK, avšak v odstavci prvním článku 17.

3.18 Veřejné funkce a penze - článek 18 a článek 19

V článku osmnáctém se obě dohody liší. Dohoda s Německem má v tomto článku upravenou problematiku veřejných funkcí, avšak dohoda s UK se v tomto článku věnuje penzi a veřejným funkcím až v článku devatenáctém.

Co se týče veřejných funkcí, upravují tuto problematiku ve výsledku stejně, jelikož u obou smluv jsou tyto platy či odměny zdaněny ve státě, pro který je tato veřejná funkce vykonávána a který tento plat či odměnu vyplácí. Pokud však osoby vykonávající tuto funkci mají bydliště ve druhém státě, pak tento stát má právo na zdanění.

Smlouva s UK ale tato pravidla stanovuje ve smlouvě poněkud odlišně, zejména tím, že odlišuje odměny jiné než penze a penze. U odměn tato smlouva bere v úvahu i rezidentství a občanství, zatímco u penzí se příslušnost řídí bydlištěm.

Obě smlouvy pak shodně odkazují na články týkající se tantiém a zaměstnání a penzí, pokud jde o odměny a penze za služby vykonávané v souvislosti s průmyslovou a obchodní činností.

Smlouva s Německem se v článku 19 a naopak smlouva s UK v článku 18 věnuje penzím. Penze se dle těchto ustanovení zdaňují pouze ve státě, ve kterém má příjemce bydliště, i když předchází zaměstnání, ze kterého tato penze plyne, bylo vykonáváno ve druhém státě. Smlouva s UK ještě k penzím zahrnuje i tzv. annuity, které dále definuje ve druhém odstavci a to tak, že annuita je částka placená opakovaně po dobu života.

3.19 Studenti a učitelé - článek 20

V článku dvacátém se tyto dvě smlouvy poněkud odlišují, zejména tím, že smlouva s Německem se v tomto článku zabývá zdaněním příjmů učitelů, studentů a jiných osob, avšak smlouva s UK se zabývá pouze zdaněním příjmů studentů.

I přesto ale principy zdanění jsou stejné, a to že stipendia, odměny a jiné platy studentů či praktikantů a v případě smlouvy s UK i učitelů, podléhají zdanění ve státě, ve kterém měly tyto osoby bydliště před tím, než odcestovali studovat či pracovat do druhého smluvního státu. Musí ale jít pouze o pobyt za účelem studia, získání praxe apod.

3.20 Ostatní příjmy - článek 21

V tomto článku se řeší příjmy, které nejsou výslovně uvedeny ve smlouvách. Smlouva s Německem toto upravuje velmi krátce a stanovuje pravidlo, že veškeré ostatní příjmy se

budou danit ve státě bydliště či sídla. Smlouva s UK však používá termín rezidenství a ještě dále toto rozšiřuje, a to tak, že z ostatních příjmů ještě vyděluje příjmy ze svěřeneckého majetku a z majetku zemřelých osob. Ostatní příjmy se tedy budou danit podle rezidentství.

3.21 Majetek - článek 22 dohody se SRN

Smlouva s Německem má na rozdíl od smlouvy s UK navíc článek věnovaný majetku. Nemovitý majetek má být zdaněn ve státě, ve kterém se majetek nachází. Movitý majetek náležející stálé provozovně se tak daní ve státě sídla stálé provozovny. Lodě a letadla se daní ve státě, ve kterém má sídlo provozovatel a ostatní majetek se daní podle bydliště či sídla osoby, která tento majetek vlastní.

3.22 Zamezení dvojího zdanění - článek 22 a článek 23

V článku dvaadvacátém a v článku třiaadvacátém obou předmětných smluv jsou upraveny metody zamezení dle UK či vyloučení dle Německa dvojího zdanění.

Obě smlouvy využívají shodně metodu zápočtu pro případy, že osoba platila určitou daň v ČR. Tato daň se započte na výslednou daň v UK nebo v Německu.

Pro opačný případ, tedy když osoba platila daň v UK či v Německu a má neomezenou daňovou povinnost v ČR, se použije vynětí s výhradou progresu. Takže se příjem ze zahraničí vyjme z celkových příjmů v České republice, avšak sazba daně se určí s ohledem na tyto příjmy. Vzhledem k tomu, že v České republice je daňová sazba lineární, nikoliv progresivní, považují toto ustanovení za nadbytečné.

3.23 Zásady rovného nakládání - článek 23 a článek 24

Smlouva s UK v článku č. 23 a smlouva s Německem v článku č. 24 stanovuje zásady rovného nakládání. Obecně tyto články stanovují, že osoby, stálé provozovny, úroky, licenční poplatky apod. nemohou být podrobeny nepříznivějšímu zdanění než osoby, stálé provozovny, úroky, licenční poplatky apod. druhého smluvního státu, anebo jiných států. To znamená, že podmínky zdanění musí být pro všechny stejné a nesmí být diskriminační pro osoby z jiného státu.

3.24 Řešení případů cestou dohody - článek 24 a článek 25

V článku č. 24 smlouvy s UK a v článku č. 25 smlouvy s Německem jsou stanoveny možnosti řešení případů cestou dohody. Obě smlouvy shodně stanovují, že pokud osoby mají dojem, že některý ze smluvních států nejedná v souladu s ustanoveními této smlouvy, může se obrátit na příslušný úřad, který by měl tuto námitku vyřešit, případně se snažit dohodnout s druhým smluvním státem na řešení.

Vzniknou-li nějaké pochybnosti s výkladem či smyslem některého ustanovení, zavazují se ve smlouvách smluvní státy řešit toto cestou dohody a porady.

3.25 Výměna informací - článek 25 a článek 26

V článku č. 25 smlouvy s UK a v článku č. 26 smlouvy s Německem se řeší případy nutnosti výměny informací. Státy se tak zavazují, že budou spolupracovat při výměně informací nutných k aplikaci ustanovení smlouvy a že tyto informace budou tajné. Tento odstavec se ale nevztahuje na informace, jejichž poskytnutí by bylo v rozporu s právním řádem, anebo pokud by bylo vyzraženo obchodní tajemství apod.

3.26 Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů - článek 26 a článek 27

Členové diplomatických misí a konzulárních úřadů jsou v článku č. 26 smlouvy s UK a v článku č. 27 smlouvy s Německem vyňati z působnosti těchto smluv a jsou zdaňováni dle mezinárodního práva.

3.27 Doložka o Berlínu - článek 28 dohody se SRN

Smlouva s Německem obsahuje navíc ustanovení článku č. 28, který se nazývá doložka o Berlínu, kterou se účinnost smlouvy rozšiřuje na Západní Berlín.

3.28 Nabytí platnosti - článek 27 a článek 29

Tyto články se zabývají nabytím platnosti předmětných smluv. V tomto ustanovení se obě smlouvy liší, což je logické, jelikož se data platnosti u různých smluv nemohou shodovat, zejména také s ohledem na rozdílné zdaňovací období jednotlivých států.

Smlouva s UK stanovuje, že smlouva nabývá platnosti poté, co si smluvní státy oznámí, že smlouva splnila podmínky jejich právních řádů, tedy byla ratifikována.

Smlouva s UK pak stanovuje přesně, odkdy bude smlouva uplatňována s ohledem na zdaňovací období, takže např. na daň z příjmu a daň z majetku se bude smlouva vztahovat od 6. dubna, v ČR od 1. ledna atd.

Smlouva s UK pak navíc obsahuje ustanovení, kterým se vstupem v platnost této dohody ruší ustanovení smlouvy o leteckých službách.

Smlouva s Německem pak naproti tomu nabývá platnosti třicátý den po výměně ratifikačních listin a vztahuje se na daně od roku následujícího po vstupu v platnost.

3.29 Výpověď - článek 28 a článek 30

Tyto články se vztahují na podmínky a možnosti výpovědi smluv. Články jsou formulovány trochu odlišně, ale ve výsledku mají totožný význam.

Obě smlouvy jsou sjednány na dobu neurčitou a lze je vypovědět písemně diplomatickou cestou do 30. 6., avšak po uplynutí pěti let od data vstupu v platnost.

Ve smlouvě s UK není výslovně stanoveno, že je sjednána na dobu neurčitou, avšak vyplývá to tak ze znění předmětného článku. Není zde ani výslovně stanoveno, že smlouvu je nutno vypovědět do 30. 6., jako je to stanoveno ve smlouvě s Německem, avšak to opět vyplývá ze znění článku, jelikož má být vypovězena šest měsíců před koncem kalendářního roku.

3.30 Výsledné srovnání dohod o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Německem a ČR a Velkou Británií

Jak jsem již uvedla výše, mezi přijetím obou jmenovaných dohod o zamezení dvojího zdanění uběhlo asi deset let, které se dle mého názoru odráží také ve znění dohod, a to zejména v definicích a názvosloví.

Dohoda o zamezení dvojího zdanění podepsaná mezi Českou republikou a Velkou Británií v roce 1990 tak oproti dohodě o zamezení dvojího zdanění podepsané mezi Českou republikou a Německem v roce 1980 obsahuje v mnohých ustanoveních přesnější definice a také nové názvy.

Nejvýraznějším rozdílem tak je zejména použití pojmu rezident ve smlouvě s UK oproti smlouvě s Německem a také úprava omezené daňové povinnosti. Smlouva s Německem omezenou daňovou povinností vůbec neupravuje a oproti smlouvě s UK má

také méně kritérií pro určení domicilu daňového poplatníka. Smlouva s UK mimoto také lépe definuje a upřesňuje pojem stálé provozovny.

Ve smlouvě s UK je používán pojem skutečného vlastníka v oblasti úroků a licenčních poplatků.

Naopak smlouva s Německem obsahuje lepší úpravu zdanění dividend a např. také rozlišuje námořní a vnitrostátní plavbu. Dále smlouva s Německem upravuje na rozdíl od smlouvy s UK zisky ze zcizení podílů na společnostech a navíc upravuje také zdanění movitého majetku a obsahuje přesnější definici tantiém.

Tato přesnější úprava v oblasti dividend, tantiém, lodní dopravy, majetku apod. je dle mého názoru cílená, jelikož Německo je sousední země České republiky, se kterou české osoby velmi často uzavírají různé obchody a spolupracují, takže přesná úprava v oblasti zasahující do obchodního práva je zcela na místě.

Smlouva s UK je viditelně zcela modernější zejména proto, že zavádí do smlouvy nové pojmy jako skutečný vlastník, rezident, omezená daňová povinnost apod.

Ve výsledku lze tedy shrnout, že obě smlouvy jsou přizpůsobeny konkrétním podmínkám a vztahům mezi státy a bez ohledu na to, zda zavádí nové „moderní“ pojmy, jsou v praxi použitelné stejně, jelikož principiálně stanoví stejná pravidla.

4 Daňové systémy vybraných zemí Evropské unie

4.1 VELKÁ BRITÁNIE

4.1.1 Charakteristika země

Spojené království Velké Británie a Severního Irska je parlamentní monarchií, ve které je momentálně hlavou státu královna Alžběta II. Velká Británie je ekonomicky i hospodářsky vysoce vyspělou zemí, která patří mezi největší a nejsilnější ekonomiky světa a má proto významný vliv na světové politické dění.

Velká Británie je jedním ze stálých členů Rady bezpečnosti OSN, zakládajícím členem NATO, členem EU a Rady Evropy a i členem G8. Mimoto je UK velmocí disponující jadernou silou.²⁷

Aktuální výše HDP na obyvatele, respektive v roce 2012 činila asi 30.000,- EUR. S ohledem na fakt, že dlouhodobý kurz EURA činí asi 26,- Kč, je tedy celkové HDP na obyvatele za rok 2012 asi 780.000,- Kč.²⁸ Průměrný roční výdělek činí zhruba 26.000,- EUR, což v přepočtu je asi 676.000,- Kč.²⁹

Spojené království Velké Británie a Severního Irska se politicky dělí na jednotlivé země, kterými jsou Anglie, Wales, Skotsko a Severní Irsko. Tímto uspořádáním se řídí také daňový systém a výběr jednotlivých daní.

Daňový systém Velké Británie rozlišuje přímé a nepřímé daně, stejně jako náš daňový systém. Velká Británie má více typů daní, které jsou vybírány na dvou úrovních, a to centrální vlády a lokálních vlád. Centrální vláda je v daňové oblasti představována orgánem pro výběr a správu daní, který se nazývá Her Majesty's Revenue and Customs.

Příjmy centrální pokladny jsou tvořeny zejména daní z příjmu osob právnických i fyzických, daněmi spotřebními a daní z přidané hodnoty. Lokální vlády pak mají právo na výběr daně z majetku a různých obecních daní a poplatků.

²⁷ http://cs.wikipedia.org/wiki/Spojen%C3%A9_kr%C3%A1lovstv%C3%AD

²⁸ <http://www.averageuksalary.co.uk/uk-salary-statistics/>

²⁹ <http://countryeconomy.com/gdp/uk>

4.1.2 Daň z příjmu fyzických osob ve Velké Británii (Tax Income)

Ve Velké Británii se příjmy dělí na příjmy podléhající a příjmy nepodléhající daňové povinnosti. Dále k těmto příjmům přibývají další možnosti a výjimky, které mohou výrazně redukovat výši daně, případně alespoň poskytnout určitou výhodu a mohou nastat i případy, kdy se výsledná daň bude rovnat nule.

Mezi příjmy zdanitelné v UK patří:

- Příjmy ze zaměstnání
- Příjmy z podnikání
- Důchodové příjmy
- Úroky z úspor
- Příjmy z držení obchodních podílů (dividendy)
- Příjmy z pronájmu
- Příjmy z trustů

Mezi nezdanitelné příjmy v UK pak zahrnujeme:

- Určité příspěvky – zejména státní příspěvky
- Příjmy související s určitými účty, které jsou daňově osvobozené
- Příjmy z dluhopisů
- Příspěvky na živobytí, na dítě, v mateřství, vdovství apod.³⁰

4.1.3 Daňové úlevy a zvýhodnění v UK (Tax reliefs and allowances)³¹

Základní daňové slevy, které lze uplatňovat v UK jsou sleva na poplatníka, sleva pro slepé osoby a sleva pro provdané páry.

³⁰ <http://www.hmrc.gov.uk/>

³¹ <http://www.hmrc.gov.uk/>

Sleva na poplatníka (Personal Allowance) je určena všeobecně pro každého poplatníka. Konkrétní výše této slevy ale závisí na výši příjmu a na věku poplatníka. Tato sleva se pak odečte z celkového ročního příjmu poplatníka.

Ve výsledku tak osoby s příjmem do 8.105,- GBP platí nulovou daň.

Úroveň	Sleva (v librách)	Limit příjmu (v librách)
základní	8 105	100 000
65 – 74 let	10 500	25 400
75 let a více	10 660	25 400

V případě, že je poplatník ve věku 65-ti let a více a jeho příjem je vyšší než 25 400 liber a nižší než 100 000 liber, pak se sleva na poplatníka snižuje o polovinu příjmu přesahujícího limit 25 400 liber.

Např. poplatník ve věku 70 let s příjmem 28 500 liber bude mít nárok na slevu ve výši 8 950 liber, jelikož příjem převyšuje limit o 3 100 liber, takže ze slevy mu náleží, tedy 10 500 liber, se odečte polovina z převyšujícího příjmu, tedy 1550 liber.

Při příjmu nad 100 000 liber bez ohledu na věk poplatníka se sleva snižuje o polovinu příjmu, který přesahuje limit příjmu až na nulu.

Sleva pro slepé osoby (Blind Person's Allowance) je slevou, která náleží všem slepým osobám, které jsou registrované jako slepé osoby. Jde o extra platbu, při které nezáleží na věku ani příjmu osoby. Příspěvek činí 2 100 liber.

Sleva pro provdané páry (Married Couple's Allowance) je poskytována pouze v případě, že tyto osoby platí daň. Tato sleva se týká manželství, která byla uzavřena před 5. 12. 2005 a v případě, že manželé žijí stále spolu a minimálně jeden z nich byl narozen před 6. 4. 1935. Sleva je poskytována také v případě, že manželství či partnerství bylo uzavřeno po 5. 12. 2005 a minimálně jeden manžel či partner se narodil před 6. 4. 1935 a stále spolu žijí v manželství či partnerství.

Slevu ve výši 10% získává osoba s vyšším příjmem, přičemž maximální slevu činí 7.705 liber a minimální výše slevy činí 2 960 liber.

4.1.3.1 Daňová zvýhodnění pro zaměstnance a ředitele³²

Osoby v zaměstnaneckém poměru a ředitelé mohou docílit různých daňových úlev vzhledem k výlohám, které vynaložili v souvislosti s výkonem práce.

Patří sem zejména odečty za speciální pracovní oblečení, jízdné, poplatky apod.

1. Úlevy za pracovní cesty (Business Mileage or Fuel)

Zaměstnanec získá určitou daňovou úlevu, pokud své osobní vozidlo využívá i ke služebním cestám tedy k výkonu své práce, anebo zaměstnanec může získat úlevu za nákup pohonných hmot.

Tyto úlevy ale nejsou poskytovány pro účely soukromých cest, přičemž za soukromou cestu se považuje i cesta z domu do práce. Výjimku lze přiznat v případě, že by zaměstnanec měl místo výkonu práce přechodně změněno.

2. Úlevy za profesionální poplatky a předpisy (Tax relief for professional fees and subscriptiones)

Zaměstnanec může žádat o daňovou úlevu, pokud právní či služební předpisy vyžadují, aby zaměstnanec byl zapsán v nějakém registru, byl držitelem určité licence, stal se členem určité organizace apod., musí tedy v souvislosti s výkonem práce vynaložit své vlastní prostředky ke splnění požadovaných podmínek dané zaměstnavatelem či právními předpisy. Podmínkou ale je, že tyto prostředky si musí hradit zaměstnanec osobně, v případě, že je za něj platí zaměstnavatel, daňová úleva nenáleží.

3. Úlevy za speciální pomůcky a oblečení (Tools and Special Clothing)

Zaměstnanci náleží daňová úleva, pokud si v souvislosti s výkonem své práce musel pořídit uniformu, chránící oblečení či jiné speciální pomůcky. Podmínkou ale je, že zaměstnanec je pracovními předpisy nucen toto speciální vybavení nosit či využívat tyto speciální pomůcky, ale pořídil si je na vlastní náklady, nikoliv na náklady zaměstnavatele

4. Úleva za kapitálové výlohy (Capital Expenditure)

³² <http://www.hmrc.gov.uk/>

Tento typ daňového zvýhodnění se poskytuje zaměstnancům, kteří na své vlastní náklady zakoupili větší zařízení, které jim slouží a potřebují ho k výkonu své práce. Týká se to zejména počítačů, strojů, technického vybavení apod. tato úleva ale není poskytována při zakoupení osobních či nákladních automobilů a motocyklů.

5. Úleva při práci z domova (Household Expenses)

Zaměstnanec může získat daňovou úlevu v případě, že je zaměstnán pro výkon práce z domova. Tato úleva mu má nahradit zvýšené náklady spojené s výkonem práce doma, tedy zejména za vyšší spotřebu elektřiny, plynu, světla.

Nespadají sem ale výlohy, které by zaměstnanec měl, i kdyby doma nepracoval, zejména tedy poplatky za internet, hypotéka apod.

6. Úleva za cestování (Tax relief for travel)

Tato úleva náleží zaměstnanci, který v souvislosti s výkonem práce cestuje, zejména za klienty. Takový zaměstnanec může žádat úlevu za s tím spojené výlohy za ubytování, cestovné, stravné, jízdné, parkování apod. tato úleva náleží i pro případ cestování mezi stálým a přechodným místem výkonu práce, nenáleží ale pro případ soukromých cest a pro cestování z domova do práce.

7. Benefity od zaměstnavatele

Pokud zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům určité nepeněžité výhody formou benefitů, musí se z těchto výhod odvést daň. Tuto daň platí zaměstnavatel, ale pokud má zaměstnanec příjem nad 8 500 liber, pak daň za poskytnuté benefity odvádí on.

Mezi tato nepeněžitá zvýhodnění se řadí zejména služební auto využitelné také k soukromým cestám, půjčky s nižším úrokem, ubytování, zdravotní pojištění, pracovní pomůcky a oblečení, vouchery, vzdělání pro děti a další.

Od daně pak jsou osvobozeny benefity, mezi které patří poskytování jídla v kantýně, parkování u pracoviště, mobilní telefon, horké nápoje a voda, hlídání dětí, vánoční večírky.

4.1.3.2 Daňová zvýhodnění pro osoby samostatně výdělečně činné³³

Osoby samostatně výdělečně činné, tedy osoby podnikající, mají nárok z výdělku odečíst výdaje spojené s výdělečnou činností. Lze odečíst pravidelné platby a i jednorázové nákupy, pokud tyto výdaje byly učiněny za účelem udržení či zlepšení podnikatelské činnosti. Patří sem i náklady na pořízení kapitálu, ale ne soukromé platby a výdaje. Účelem těchto odečtů je také mimo jiné zjištění čistého příjmu z podnikatelské činnosti.

Řadí se sem:

- Poplatky za bankovní účty a platby bankám
- Pojištění
- Výdaje za cestovné, jízdné, parkovné
- Poplatky za telefony, internet
- Uniformy, chránící oblečení
- Platy zaměstnanců
- Platby související s místem podnikání – pronájem, voda, elektřina, plyn..

Typy výdajů:

- Kapitálové

Kapitálové výdaje jsou spojené se základním chodem a vybavením v souvislosti se samostatnou činností, anebo s vývojem a zlepšením činnosti. Patří sem tedy zejména nábytek, počítačové vybavení, technické přístroje a stroje, finance.

- Obchodní

Obchodní výdaje jsou výdaje, které jsou určeny výhradně pro výdělek a obchodní činnost. Tyto výdaje lze započíst, pokud jsou určeny výhradně pro účely podnikání. Patří sem např. cestovní poplatky, výplaty, mzdy, opravy, pronájem nemovitosti, administrativní platby.

- Soukromé

Soukromé výdaje jsou běžné výdaje, které osoba vynaloží v každodenním životě a nelze je z hlediska daňového započítat jako výdaje vynaložené v souvislosti podnikáním.

³³ <http://www.hmrc.gov.uk/>

Speciální zvýhodnění jsou pak poskytována v určitých případech, a to:

- Pro farmáře, zahradníky a umělce
- Pro pěstouny či pečovatele o dospělé
- Při ztrátě výdělku
- Při ukončení podnikání
- Při ubytování podnájemníka

4.1.4 Sazba daně

Sazba daně ve Velké Británii je upravena tak, že jsou stanoveny tři úrovně sazby, a to 20%, 40% a 50% a k těmto procentuálním sazbám se přiděluje rozsah příjmů. Dle výše příjmu se pak postupně příjem daní sazbou 20% do výše příjmu 35 000 liber, částka přesahující 35 000 liber se daní sazbou ve výši 40 % a v případě, že by příjem přesáhnul i částku 150 000 liber, tak se na tuto zbývající část příjmu použije 50% sazba daně.

Příjem nad 150 000 liber se tak dělí do tří částí, kdy každá z těchto částí se daní jinou sazbou daně.³⁴

Sazba	2011-2012	2012-2013
20%	0 – 35 000 liber	0 – 34 370 liber
40%	35 001 – 150 000 liber	34 371 – 150 000 liber
50%	Více než 150 000 liber	Více než 150 000 liber

4.1.5 Zhodnocení daňového systému Velké Británie

Daňový systém Velké Británie se mi jeví jako celkově přehledný a relativně jednoduchý. Velmi mi imponují rozličné možnosti různých slev a daňových zvýhodnění pro zaměstnance, ale i pro vedoucí osoby, ředitele apod.

³⁴ <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

Zajímavé jsou taky slevy na poplatníka, které známe i u nás a slevy pro provdané páry a slepé osoby. Ve výsledku tak relativně vysoký příjem je daněn nulovou sazbou. Zajímavé je, že sleva na poplatníka se liší také dle věku osoby, kdy ve věku nad 65 let je poskytována sleva vyšší a další sleva v případě věku nad 75 let. Určité zohlednění z hlediska věku bych určitě zavedla i v našem systému daně z příjmu fyzických osob.

Daň z příjmu fyzických osob je velmi kvalitně popsána na oficiálních vládních stránkách Her Majesty's Revenue and Customs, což je vládní institut, který má na starosti výběr a správu daní. Tyto stránky mi posloužily jako kvalitní zdroj informací a každý se dle mého názoru může velmi rychle a jednoduše dozvědět informace o své daňové povinnosti a daňovém systému dani z příjmu ve Velké Británii.

Česká republika by se jistě mohla inspirovat v tomto ohledu Velkou Británií a vytvořit kvalitní internetové stránky, které by přehledně informovali o daních v České republice.

4.2 NĚMECKO

4.2.1 Charakteristika země

Spolková republika Německo je federativní demokratická parlamentní republika tvořená šestnácti spolkovými zeměmi. Německo bylo jedním ze zakládajících států Evropského společenství. Německo se dále stalo členem OSN, NATO, OECD, G8 a je považováno za jednu z největších a nejvlivnějších ekonomik světa a je uznáváno jako vedoucí stát v mnoha vědeckých oblastech.

Průměrný roční hrubý domácí produkt na obyvatele činil za rok 2012 asi 32.300,- EUR, což v přepočtu činí asi 840.000,- Kč. Průměrný roční plat pak činí kolem 30.000,- EUR, což je v přepočtu asi 780.000,- Kč. Jde tedy o vyspělou zemi s velmi dobrou hospodářskou a ekonomickou situací.

Daňový systém Německa rozlišuje několik druhů daní. Stejně jako v ČR se daně dělí na přímé a nepřímé. Daň z příjmu fyzických osob, kterou se budu dále zabývat, patří mezi daně přímé a je vybírána finančními úřady.

Vzhledem k politickému uspořádání země, kdy je země tvořena 16 relativně samostatnými a samosprávnými spolkovými zeměmi, existují v Německu samosprávy jednotlivých zemí a také spolková vláda pro celou zemi. Z tohoto důvodu jsou i daně rozděleny na daně společné, daně spolkové, daně jednotlivých zemí a také obecní. Podle tohoto rozlišení plynou příjmy z daní buď státu, spolkové zemi, anebo obci či všem společně, anebo jen některým z těchto subjektů. Tak např. příjmem výlučně pouze spolku jako celku jsou zejména spotřební daně (daň z minerálních olejů, z tabáku, z kávy apod.). Do pokladnic jednotlivých zemí pak plynou příjmy z majetkové daně, darovací daně či daň z piva. Obcím náleží pozemková daň, daň ze zábavy a z nápojů.

Daň z příjmu fyzických osob je daní společnou, tedy příjmy z této daně sdílí spolek, země i obce. Zajímavé je, že daň z příjmu kapitálových společností má jiný režim, když

příjem z výběru patří pouze spolku a zemím, nikoliv obcím. Také živnostenská daň je daní společnou.³⁵

4.2.2 Daň z příjmu fyzických osob

Daň z příjmu fyzických osob je v Německu upravena v zákoně „Einkommensteuergesetz“ (zkráceně EStG), který byl vyhotoven již v roce 1934, ale od té doby byl samozřejmě vícekrát novelizován.

U daně z příjmu fyzických osob jsou uplatňovány různé principy, zejména však princip univerzality, princip totality a princip celosvětových příjmů. Tyto principy se v podstatě spolu prolínají a ve výsledku stanovují, že daň z příjmu fyzických osob je univerzální daní pro všechny typy příjmů a této dani podléhají veškeré příjmy fyzické osoby, a to i příjmy se zdrojem v jiných státech než v Německu.

„Einkommensteuergesetz“ zahrnuje 99§ a dělí se do 11 částí, kterými jsou:

1. Daňová povinnost (Steuerpflicht)
2. Příjmy (Einkommen)
3. Daňový výměr (Veranlagung)
4. Tarif (Tarif)
5. Daňová zvýhodnění (Steuerermässigungen)
6. Daňové povýšení (Steuererhebung)
7. Daňové odpočty (Steuerabzug)
8. Omezené zdanění (Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger)
9. Zvláštní předpisy (Sonstige Vorschriften)
10. Peníze na dítě (Kindergeld)
11. Přídavky na péči o staré osoby (Altersvorsorgezulage)

Zákon pracuje s pojmem přirozená osoba, který ale dále nerozvádí. Za přirozenou osobu považujeme zkrátka živého člověka a ostatní znaky, jako je stáří, způsobilost apod.

³⁵ [https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_(Deutschland))

nás již dále nezajímá. Přirozené osobě vzniká daňová povinnost od narození a končí se smrtí. Kopíruje tak v podstatě právní způsobilost přirozené osoby.

Osoby právnické, mezi něž patří spolky, kapitálové společnosti či také družstva pak podléhají dani z příjmu kapitálových společností (Körperschaftsteuer).

Zajímavostí německého daňového práva pak jsou osobní společnosti, které nepodléhají ani dani z příjmu fyzických osob, ani dani z příjmu společností, jelikož jsou tzv. daňově transparentní. Daní se pouze příjmy společníků těchto osobních společností, nikoliv příjmy společnosti jako takové. Příjmy společníku osobních společností podléhají dani z příjmu fyzických osob.

4.2.3 Daňoví poplatníci

Dle §1 EStG při výpočtu daňové povinnosti fyzické osoby rozlišujeme, zda jde o rezidenta či nerezidenta. Rezident, tedy osoba s trvalým bydlištěm na území Německa, anebo osoba obvykle se na území Německa zdržující, daní v Německu své celosvětové příjmy, má tedy neomezenou daňovou povinnost. Ostatní osoby, nerezidenti, mají omezenou daňovou povinnost, daní pouze příjmy mající zdroj v Německu.

Neomezenou daňovou povinnost ale mají také státní příslušníci, i když nemají v Německu ani sídlo a ani se zde obvykle nezdržují. Neomezeně daní také státní příslušníci, kteří pracují v domácí právnické osobě veřejného práva ve služebním poměru a dostávají za to plat z veřejných prostředků. U obou případů pak navíc neomezeně daní v Německu své příjmy také osoby ve společné domácnosti s těmito osobami, pokud jsou také státní příslušníci.

4.2.4 Příjem jednotlivě i v souhrnu

Základ daně se vypočítá jako součet dílčích základů daně u jednotlivých typů příjmů. EstG rozlišuje sedm typů příjmů, kterými jsou:

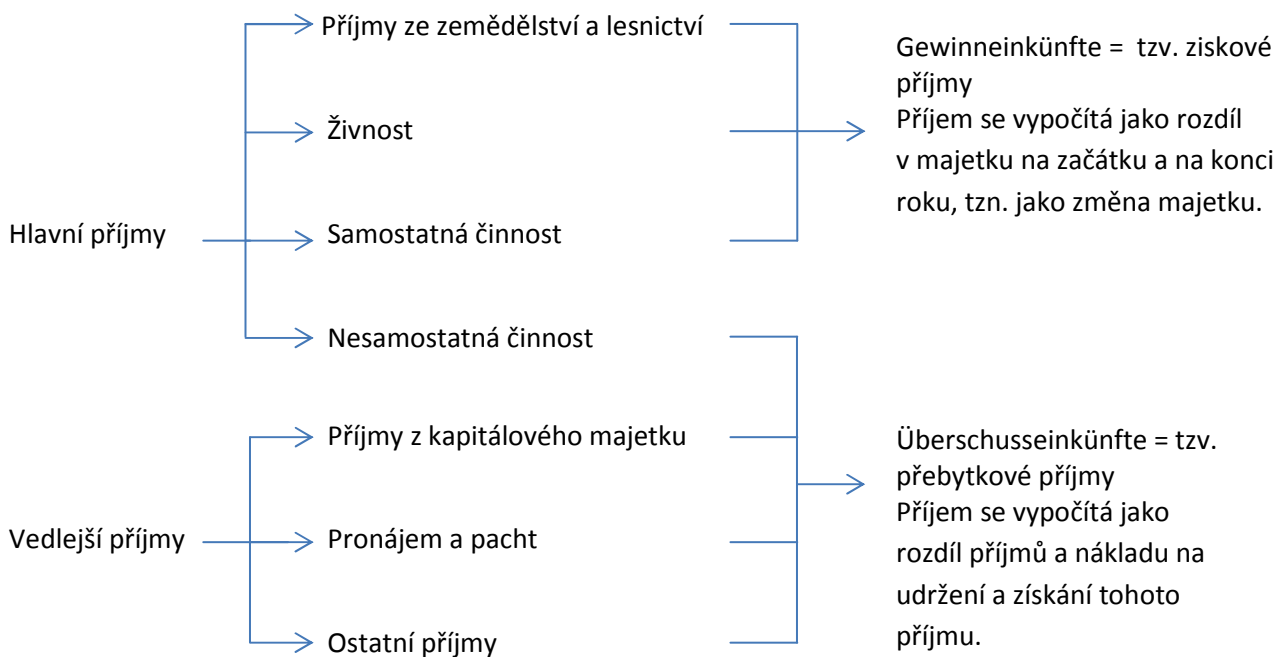
- Příjmy ze zemědělské výroby a lesního hospodářství
- Příjmy ze živnostenského podnikání
- Příjmy z nezávislé činnosti

- Příjmy ze závislé činnosti
- Příjmy z kapitálového majetku
- Příjmy z pronájmu a pacht
- Ostatní příjmy

Tyto druhy příjmů se pak ale dále dělí na dvě kategorie, a to podle toho, jak se vypočítá zisk z těchto příjmů. Rozlišujeme tedy mezi Gewinneinkunftsarten – tzv. ziskovými příjmy a Überschusseinkunftsarten – tzv. přebytkovými příjmy.³⁶

U prvního typu příjmu se zisk počítá jako rozdíl v majetku na konci a na začátku hospodářského roku, tedy metodou čistého jmění, anebo také jako rozdíl mezi příjmy a výdaji, tedy metodou čistého zisku. Tyto metody se používají u příjmu ze zemědělské výroby a lesního hospodářství, řemeslné činnosti a z nezávislé činnosti.

U druhého typu příjmu se pak používá metoda čistého příjmu, kdy se od celkového příjmu odečtou výdaje vynaložené na získání, udržení a zvýšení příjmu. Jde o příjmy ze zaměstnání, příjmy z kapitálového majetku, pronájmu a ostatní příjmy.³⁷



³⁶ HANS WOLFGANG ARNDT. *Steuerrecht*. C.F.Müller Verlag, 3.Auflage

³⁷ Von Sicherer, *Einkommensteuer*, Verlag Oldenbourg, 3.vydání

- **Příjmy ze zemědělské výroby a lesního hospodářství**

Příjmy ze zemědělské výroby a lesního hospodářství patří mezi tzv. ziskové příjmy. Řadí se sem zejména příjmy ze zemědělství, lesnictví, zahradnictví, vinařství, chovu dobytka, honitby, rybníkářství, včelařství, rybářství apod.

Tyto příjmy jsou v konečném souhrnu příjmů zohledňovány, pouze pokud převyšují částku 670 EUR či u manželů 1340 EUR a zároveň nesmí příjmy přesáhnout částku 30.700,- EUR/61.400,-EUR.

Odečítat lze nezdanitelnou částku ve výši až do 670 EUR/ 1340 EUR.

- **Příjmy ze živnostenského podnikání**

Příjem z podnikání zahrnuje příjmy z veškeré samostatné činnosti, která je vykonávána samostatně (na vlastní odpovědnost, na vlastní riziko a účet), trvale, za účelem dosažení zisku a v hospodářském kontaktu se společností, tzn. ostatním osobám se příjemce jeví, a také vystupuje jako podnikatel a nabízí své služby veřejnosti.

Zároveň jsou tyto příjmy definovány negativně, kdy mezi tyto příjmy nepatří příjmy z tzv. nezávislých povolání, příjmy ze zemědělství a příjmy v souvislosti se správou vlastního majetku.

Tento typ příjmu patří mezi tzv. ziskové příjmy a daní se tedy zisk. Zisk lze vypočítat jako rozdíl v majetku na konci a na začátku hospodářského roku, anebo jako rozdíl mezi příjmy a výdaji.

- **Příjmy z nezávislé činnosti**

Příjmy z nezávislé činnosti se svými znaky shodují s příjmy z podnikání, kdy i u nezávislé činnosti musí jít o činnost vykonávanou samostatně, trvale, za účelem dosažení zisku a ve společensky hospodářském styku. Řadí se sem zejména příjmy z tzv. svobodných povolání, tedy příjmy lékařů, advokátů, architektů, herců či umělců. Mimoto sem patří také příjmy vykonavatele závěti, správce majetku nebo také členů dozorčí rady.

Příjmy z nezávislé činnosti patří mezi tzv. ziskové příjmy a zisk se počítá podobně jako u příjmů ze živnostenského podnikání.

- **Příjmy ze závislé činnosti**

Příjmy ze závislé činnosti jsou nejčastějším typem příjmu, jelikož se sem řadí veškeré platy, mzdy, odměny a jiné příjmy a výhody plynoucí ze zaměstnání.

Příjmy ze závislé činnosti se již řadí mezi tzv. přebytkové příjmy, kdy příjem se vypočítá jako rozdíl mezi platem či mzdou a náklady na získání a udržení závislé činnosti. Výsledná daň se tak počítá z čistého příjmu ze závislé činnosti.

Náklady lze odečítat paušálně, anebo i ve vyšší částce, než činí paušál, a to pokud poplatník tyto náklady prokáže.

Paušální částka je v současné době stanovena na 1.000,- EUR u příjmů ze zaměstnání.

- **Příjmy z kapitálového majetku**

Příjmy z kapitálového majetku zahrnují mnoho typů příjmů, které lze zjednodušeně dělit na dvě oblasti, a to příjmy v souvislosti s užíváním kapitálu a příjmy z prodeje kapitálu. Lze sem tedy typicky řadit dividendy, podíly z tichého společenství, příjmy z úroků, půjček a opcí, příjmy z prodeje obchodních podílů apod.

Výsledný příjem se vypočítá stejně jako u příjmu ze závislé činnosti, tedy odečtou se náklady, které lze také uplatnit paušálem ve výši 801 EUR.

- **Příjmy z pronájmu a pachtu**

Příjmy z pronájmu a pachtu patří stejně jako předchozí dva typy příjmů mezi tzv. přebytkové příjmy.

Řadí se sem zejména příjmy z pronájmu pozemků, staveb, částí budov, registrovaných lodí, provozního majetku, ale také pronájem práv autorských a jiných práv.

Při výpočtu konečného příjmu je nutno odečíst náklady na získání a udržení pronajímané věci. Půjde zejména o postupný odpis nákladu na pořízení nemovitosti, náklady na

elektřinu, vodné, zaplacení pozemkové daně, hypotéku, poplatky za správu, pojištění nemovitosti a další.

Zákon pamatuje také na případy, kdy z nájmu plyne nižší než v daném místě obvyklý příjem, např. při pronájmu přátelům za zvýhodněnou cenu. Pokud je nájem nižší než 66% obvyklého příjmu, lze uplatnit pouze stejné procento nákladů.

- **Ostatní příjmy**

Ostatní příjmy jsou posledním typem příjmu a řadí se mezi tzv. přebytkové příjmy. Patří sem zejména různé typy rent a opakujících se plnění poskytovaných v souvislosti s výživou a podporou.

V §3 EStG jsou naopak vyčteny příjmy, které dani nepodléhají. Tyto příjmy jsou vyčteny velmi podrobně a tento taxativní výčet zahrnuje 70 odstavců. Osvobozeny jsou zejména příjmy ve formě dávek, sociální pomoci apod.

Patří sem tedy dávky z nemocenského a úrazového pojištění, pomoc v mateřství, dávky v případě ztráty zaměstnání, peněžní renty a odškodnění, příspěvky pro postižené, příspěvky poskytnuté z veřejných prostředků či nadací na vzdělání, umění či výchovu, určité příspěvky od zaměstnavatele (oblečení, dětské školky), příjmy diplomatických zástupců a konsulů, stipendia a příspěvky na studium z veřejných prostředků, příspěvky na bydlení, příspěvky pro nemocné HIV, a další.

Od daně jsou osvobozeny i příplatky za práci v noci, v neděli a o svátcích, pokud nepřesáhnou určitou procentuální výši základního platu, a to konkrétně 25% v případě práce v noci, v neděli 50%, v případě svátku a 31. prosince 125%, o svátcích vánočních dokonce 150%.

4.2.5 Odečty z daňového základu

Jako daňový základ se následně použije suma jednotlivých druhů příjmů. Z této sumy lze odečíst příspěvek ve stáří, který se poskytuje osobám ve věku nad 64 let, dále příspěvek

pro osoby samostatně vychovávající dítě a také již výše zmíněný příspěvek u příjmů ze zemědělské činnosti.

Z této o příspěvky snížené sumy pak lze odečíst další různé typy výdajů, které se dělí na zvláštní a mimořádné.

Mezi zvláštní odčitatelné náklady lze řadit pojištění, dary pro určité účely a určitým společenstvem, výživné, náklady na vzdělání a dokonce i zaplacenou církevní daň.

Dále si poplatník může od svých příjmů odečíst mimořádné výdaje, mezi které patří zejména výdaje za pečovatelskou službu, výdaje na výchovu handicapovaných dětí, výdaje v nemoci atd. Tyto mimořádné výdaje jsou ale posuzovány z hlediska nevyhnutelnosti a porovnávány s ostatními poplatníky.

Zvlášť rozsáhlou úpravu nalezneme u výdajů u příjmů ze závislé činnosti, kdy lze odečíst v podstatě veškeré náklady vynaložené na získání a udržení příjmů ze závislé činnosti, a to dokonce i paušálně do určité výše, což je ostatně popsáno již výše.³⁸

Po uplatnění těchto různých úlev, slev a odpočtů se dostáváme k výši vlastního zdanitelného příjmu a samotnému zdanění a výpočtu daňové povinnosti.

4.2.6 Sazba daně

Sazby daně jsou progresivního charakteru, liší se tedy podle výše příjmu. Příjmy jsou zařazeny do celkem pěti kategorií podle výše příjmu:

1. Příjmy do 8 130 euro
 - Nulová sazba daně
2. Příjmy od 8 131 do 13 469 euro
 - Pro výpočet se používá následující vzorec $(933,70 \cdot y + 1\,400) \cdot y$, kde y je deseti tisícina částky převyšující 8 130 euro

³⁸ ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Leges, 2012

- Bude-li poplatník mít příjem 10 000 euro, pak bude výsledná daň činit asi 294 euro a daň tedy bude činit 2,94%
3. Příjmy od 13 470 euro do 52 881 euro
- Pro výpočet se používá následující vzorec $(228,74 \cdot z + 2\,397) \cdot z + 1\,014$, kde z je deseti tisícina částky převyšující 13 469 euro
 - Bude-li poplatník mít zdanitelný příjem 45 000 euro, pak bude výsledná daň činit asi 10 846 eur a daň tedy bude činit 24%
4. Příjmy od 52 882 do 250 730 euro
- Pro výpočet se používá následující vzorec $0,42 \cdot x - 8\,196$, kde x je celá částka příjmu
 - Bude-li poplatník mít zdanitelný příjem 150 000 euro, pak bude výsledná daň činit asi 54 804 eur a daň tedy bude činit 36,5%
5. Příjmy nad 250 731 euro
- Pro výpočet se používá následující vzorec $0,45 \cdot x - 15\,718$, kde x je celá částka příjmu
 - Bude-li poplatník mít zdanitelný příjem 450 000 euro, pak bude výsledná daň činit asi 186 782 eur a daň tedy bude činit 41,5%

K těmto sazbám je nutno připočíst ještě solidární příplatek, který je odváděn spolu s daňovou povinností ve výši 5,5 % a je určen na podporu infrastruktury, školství aj. v zemích bývalé Německé demokratické republiky.

4.2.7 Zvláštnosti německého daňového systému

Zvláštností německého daňového systému je církevní daň, která je vybírána k pokrytí výdajů církví a náboženských společností, které jsou registrovány. Tato daň je odváděna fyzickými osobami, které jsou členy dané církve. Církevní daň je určena odlišně pro každou spolkovou zemi, kdy každá země má možnost vydat své vlastní daňová pravidla a předpisy pro církevní daň. Liší se také sazba daně, avšak v zásadě se pohybuje kolem 8% z příjmu fyzické osoby.

Pro osoby podnikající je jistě nepříjemnou povinností odvod místní podnikatelské daně. Podnikatelská daň je určitým specifikem německého daňového systému, který má dlouholetou tradici a významně ovlivňuje příjmy obcí, jelikož celý obnos získaný výběrem této daně plyne do obecních rozpočtů. Tato daň je spojena výlučně s příjmy z podnikání, nikoliv s příjmy ze svobodných a nezávislých povolání, což je této dani také vytýkáno.

Další zvláštností pak je jistě i solidární příplatek pro východní země Německa, který se připočítává k daňové sazbě a je odváděn spolu s daňovou povinností ve výši 5,5 %. Tento příplatek je určen na podporu infrastruktury, školství aj. v zemích bývalé Německé demokratické republiky.

4.2.8 Zhodnocení německého daňového systému

Německý daňový systém se mi jeví jako dobře propracovaný, ale příliš složitý. Velmi se mi líbí progresivní zdanění, kdy je dle mého názoru vysoko stanovena hranice příjmu, který nepodléhá dani. To je ale nutno samozřejmě posuzovat s ohledem na dobrou ekonomickou situaci a vyšší platové ohodnocení obecně, kdy v naší zemi bych se zavedením progresivní daně zřejmě nesouhlasila. Oceňuji také rozdělení příjmu na dva typy, a to tzv. ziskové a přebytkové, kdy výpočet konečného příjmu reflektuje a zohledňuje rozdílnost jednotlivých typů příjmů a výpočet výsledného příjmu.

Zajímavostí je způsob danění právnických osob, kdy se rozlišuje mezi společnostmi kapitálovou a osobní. Příjmy osobních společností se nedaní, jsou tzv. daňově transparentní a daní se pouze příjmy jednotlivých společníků, které podléhají dani z příjmu fyzických osob.

Jako přežitek pak považuji církevní daň a nedovedu si představit, že by se církevní daň odváděla i v naší zemi. Církev byla velmi významnou institucí jak v dějinách českých, tak i německých, avšak v Německu si církev tuto roli udržela i nadále. Nutno ale podotknout, že v tomto ohledu existuje velký rozdíl mezi východními a západními zeměmi Německa, kdy v západních zemích existuje mnohem vyšší procento nábožensky věřících osob. Tento rozdíl je zřejmě způsoben vlivem komunistického režimu.

Další zvláštností, na kterou existují rozličné názory, je solidární příspěvek pro bývalé země Východního Německa. Rozdíly mezi východem a západem existují i nadále, a to zejména v důsledku odlivu obyvatel z východních zemí, stárnutí obyvatelstva, vysoké nezaměstnanosti a horší ekonomické situaci. Je pro mě pochopitelné, že po pádu komunistického režimu chtělo Německo pozvednout východní část na roveň západu a podpořit zdejší ekonomiku. Od té doby ale uplynulo více než dvacet let a tyto rozdíly dále přetrvávají a řekla bych, že rozdíly nemají původ ve financích a finanční podpora očividně nepomáhá k nápravě této situace. Tohle je zřejmě důvodem, že se obyvatelé západních částí začínají postupně bouřit proti výběru tohoto příspěvku a momentální situace nasvědčuje tomu, že tento příspěvek bude buď zrušen, anebo omezen jen pro osoby s vyššími příjmy. Protesty obyvatel proti tomuto příspěvku chápu, zejména při představě, že by něco podobného bylo zavedeno i u nás a byli by např. obyvatelé Čech nuceni platit příspěvek na Moravu, anebo Slezsko. Rozhořčení všech by bylo jistě namístě.

Nutno podotknout, že jistou podobnost lze nalézt v solidární dani, která byla v ČR zavedena daňovou reformou 1. 1. 2013, kdy pro daň z příjmu fyzických osob je stanovena lineární daň ve výši 15 %, ale při příjmech nad cca 103.000,- Kč měsíčně se odvádí tzv. solidární daň ve výši 7%.

4.3 Srovnání daňových systémů Německa a Velké Británie

Srovnání daňových systémů Německa a velké Británie je velmi složité, jelikož jde o rozdílné země s odlišným právním řádem a systémem a také politickým uspořádáním. Přesto však daňové systémy mají některé shodné rysy, které jsou ale poté v detailu upraveny jinak.

Co se týče politického uspořádání, obě země se dále dělí na jednotlivá samosprávná území a podle tohoto se v obou zemích dělí také systém výběru a správy daně. Daň z příjmu fyzických osob je v Německu daní společnou, která plyne do rozpočtu centrálního a i územních a dokonce obecních. Ve Velké Británii je daň z příjmu příjmem centrální vlády.

Oba daňové systémy tak rozlišují příjmy podléhající zdanění a příjmy zdanění nepodléhající, kdy obě země tyto příjmy upravují v podstatě velmi podobně.

Oba daňové systémy za zdanitelný roční příjem považují součet jednotlivých zdanitelných typů příjmů.

Sazba daně je pak u obou systémů progresivní, ale progresivita daně je vyjádřena jiným způsobem. U německého systému se daň vypočítává vzorcem, kdy je pevně stanoveno rozmezí příjmů a k tomu stanoven příslušný vzorec.

Progresivní sazba daně u britského daňového systému je stanovena třemi pevnými hranicemi (hranicí základní, vyšší a nejvyšší) procentuálních sazeb a k těmto hranicím jsou pak přiděleny maximální výše příjmů pro danou kategorii.

Jak se tento rozdíl odráží ve výsledném zdanění lze vidět v tabulce. Vzhledem k tomu, že u anglické daně se odečítá u příjmů do 100 000 liber základní sleva na poplatníka, je ve výsledku anglická daň nižší, a to v průměru o 2 – 4 %. Sleva na poplatníka se ale s rostoucí výší příjmů snižuje a u vyšších příjmů, kde daňový poplatník již nemá možnost odečíst slevu na poplatníka, se již daňové sazby vyrovnávají německým sazbám a postupně německou sazbu převyšují, a to v průměru o 3 – 5 %. Britský daňový systém je oproti německému tedy výhodnější pro osoby s nižšími a středními příjmy a naopak méně výhodný pro osoby s nadstandardními příjmy – viz. tabulka níže, kterou jsem vytvořila za použití vlastních výpočtů.

Roční příjem	Německo		Velká Británie		
	Výsledná daň	Sazba	Výsledná daň	Sazba	Sleva (GBP)
8500 EUR = 7215 GBP	53 EUR	0,62 %	0 GBP = 0 EUR	0 %	8 100
13 000 EUR = 11035 GBP	903 EUR	7%	587 GBP = 692 EUR	5 %	8 100
22 000 EUR = 18674 GBP	3 225 EUR	15%	2 115 GBP = 2 492 EUR	11 %	8 100
54 000 EUR = 45 837 GBP	14 484 EUR	27%	8 221 GBP = 9 685 EUR	18 %	8 100
125000 EUR = 106103 GBP	44 304 EUR	35%	33 547 GBP = 39 522 EUR	32 %	5 049
135 481 EUR = 115 000 GBP	78 706 EUR	36%	38 886 GBP = 45 811 EUR	34 %	600
250 000 EUR = 212 207 GBP	96 804 EUR	39%	84 230 GBP = 99 231 EUR	40 %	0
350 000 EUR = 297 089 GBP	141 782 EUR	40%	126 671 GBP = 149 231 EUR	43 %	0
600 000 EUR = 509 296 GBP	254 282 EUR	42%	232 774 GBP = 274 230 EUR	46 %	0
1 000 000 EUR = 848 827 GBP	434 282 EUR	43 %	402 540 GBP = 474 231 EUR	47 %	0
10 000 000 EUR = 8 488 269 GBP	4 484 282 EUR	45%	4 222 261 GBP = 4 974 231 EUR	50 %	0

5 Vývoj daňového systému České republiky v letech 2008-2014

Česká republika má dle názorů mnoha odborníků daňový systém srovnatelný s vyspělejšími zeměmi Evropské unie. Základním rozdílem je ale lineární sazba daně, která v západních zemích není vůbec běžnou záležitostí a většina zemí uplatňuje daň progresivní. Lineární sazba daně se ale u nás neuplatňovala vždy, nýbrž až od roku 2008, jde tedy o relativně novou záležitost. Před rokem 2008 existovala u nás daň progresivní, kdy byly stanoveny čtyři (v některých letech i pět) zdaňovací pásma se sazbou daně od 12% do 32%. Nejvyšší daňové pásmo, kterému příslušela sazba daně ve výši 32%, bylo stanoveno od asi 330.000,- Kč příjmu, což dle mého názoru je velmi nízká hranice, kdy nejde o nikterak nadprůměrný příjem. Konečná daňová povinnost tak byla relativně dost vysoká. Od roku 2008 byla zavedena jednotná lineární sazba ve výši 15%, v roce 2009 byla snížena až na 12,5% a poté opět zvýšena na 15%. Důvodem pro zavedení lineární sazby daně byla zejména snaha o zavedení jakési rovnosti a spravedlnosti, kdy každá vydělaná koruna je zdaněna stejně bez ohledu na to, jaké množství daná osoba ve výsledku celkově vydělala.³⁹

Spolu s lineární sazbou daně byla 1. 1. 2008 zavedena také tzv. superhrubá mzda. Zaměstnanec tedy daň odvádí nejen z hrubé mzdy, ale k jeho mzdě se přičítají také odvody, které za něj platí zaměstnavatel. Ve výsledku se k platu přičítá 34% a výsledná daň se tedy zvýší asi na přibližně 20%. Tohle je ale na druhou stranu kompenzováno relativně vysokými slevami na zaměstnance. Důvodem pro zavedení superhrubé mzdy mělo být zvýšení transparentnosti platové agendy a zjednodušení výpočtu daně pro zaměstnavatele, kdy již nemusí účtovat vedlejší mzdové náklady na zaměstnance v podobě odvedeného sociálního a zdravotního pojištění.⁴⁰

Co se týče ostatních zemí, je v tomto ohledu Česká republika výjimkou a běžnější je odvádění daně z hrubé mzdy. Já osobně se přikláním také k hrubé mzdě, jelikož by zaměstnanec měl odvádět daň ze mzdy, která je mu účtována a náklady zaměstnavatele na zaměstnance by měl odvádět sám zaměstnavatel.

³⁹ <http://www.kursy.cz/zavedeni-linearni-sazby-dpfo-cid178844/>

⁴⁰ <http://www.mesec.cz/mzdy-a- Duchod/mzda-a-plat/pruvodce/>

Daňové předpisy jsou oblastí, ve které dochází velmi často ke změnám a neustále se tak mění znění právních pravidel. Změny dle mého názoru velmi často reagují na aktuální politickou a ekonomickou situaci státu.

Od 1. 1. 2013 tak byla mimo celkovou reformu finanční a daňové správy zavedena tzv. solidární daň, kterou platí osoby s příjmem nad 103 536,- Kč/měsíc, tedy osoby s ročním příjmem vyšším než 48násobek průměrné mzdy. Tyto osoby pak z příjmů tuto hranici převyšující, odvádí dalších 7% jako solidární příspěvek. Tento solidární příspěvek se pak ale vypočítává z hrubé mzdy, nikoliv ze superhrubé mzdy. Při výpočtu příspěvku ze superhrubé mzdy by se povinnost platit solidární příspěvek týkala mnohem více fyzických osob.

Nutno podotknout, že nejde o novou progresivní daň, nýbrž o příspěvek. Navíc má tato solidární daň být placena pouze do roku 2015 a poté by měla být opět zrušena. Otázka je, jestli v tomto příspěvku nelze spíše vidět opětovné snahy či alespoň úvahy nad zavedením progresivní daně.⁴¹

V současné době také probíhají snahy o kodifikaci nových pravidel v daňové oblasti, která by se měla týkat zdaňovacího období roku 2014. Jde zejména o změny v souvislosti s rekodifikací v oblasti soukromého práva, tedy přijetím nového zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, kdy se jedná převážně o terminologické změny a sjednocení úpravy, kdy je třeba reflektovat zavedení některých nových pravidel a institutů. Tím mám na mysli zejména změnu pohledu na nemovitosti, kdy stavba již není nemovitostí sama o sobě, nýbrž náleží k pozemku, na němž stojí, a dále např. zavedení nového institutu svěřenského fondu či pachtu, kdy bude jistě nutno tyto instituty upravit i z daňového hlediska.

Dle vládního návrhu zákona by mělo dojít ke zrušení dosavadního zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí. Zatímco daň dědická a darovací by neměla být nijak zásadně změněna, kromě zařazení do zákona o daních z příjmů, tak daň z převodu nemovitostí bude nahrazena daní z nabytí nemovitých věcí a upravena samostatným zákonem. Daň z nabytí nemovitých věcí bude odvádět kupující namísto dosavadní úpravy, kdy daň odvádí prodávající. Toto pravidlo je běžné i v zahraničí, jelikož kupující je „zajištěn“ nabytou nemovitostí, na rozdíl od prodávajícího, který má k dispozici finanční hotovost, kterou lze relativně lehce pozbyt.

⁴¹ <http://www.hrmprofi.cz/33/solidarne-v-danich-uniqueidgOkE4NvrWuOaRy9DsedlNvKvKHKP1iaMDDulZX7UDBY/>

K příjmemným změnám patří zvýšení hranice pro osvobození u příjmů z příležitostných činností. Zvýšen bude také limit pro odpočet darů až na 15%.

Další podstatnou změnou je osvobození dividend a podílů na zisku ze zdanění, které jsou vypláceny mezi poplatníky a osobami z EU, Švýcarska, Islandu či Norska. Tato změna se jistě příznivě dotkne mnoha investorů. Co se týče obchodníků s cennými papíry, připravuje se zvýšení časové hranice pro osvobození příjmu z prodeje cenných papírů ze současných tří měsíců až na čtyři léta a také zavedení roční hranice ve výši 100.000,- Kč pro osvobození příjmu z prodeje cenných papírů.

Osoby s vyššími příjmy, tedy kolem 100.000,- Kč/měsíčně, již nebudou mít možnost uplatnit základní slevu na poplatníka.

Velkou novinkou a zároveň zajímavostí je realizace projektu jednoho inkasního místa, ke které by mělo dojít přijetím tohoto zákona. Projekt jednoho inkasního místa se připravuje již delší dobu, kdy došlo již k přijetí prováděcích zákonů (zákon č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa). Jedno inkasní místo by mělo usnadnit osobám komunikaci s orgány státní správy, a to zejména s daňovými úřady, pojišťovnami, orgány sociálního zabezpečení apod., kdy by poplatník měl hradit jen jednu platbu a jednomu příjemci, která by ale zahrnula platby na všechny povinné odvody.

Tento vládní návrh zákona je připravován již delší dobu a momentálně prošel druhým čtením a ke třetímu čtení by mělo dojít v září. Vzhledem k aktuální politické situaci, kdy předseda vlády Petr Nečas byl nucen podat vládní demisi z důvodů policejního vyšetřování a zjištění závažných trestných činů u některých vládních členů či jiných pracovníků vlády, je budoucnost nejen návrhu zákona, ale i plánované účinnosti nového občanského zákoníku od 1. 1. 2014 zcela nejistá a nejasná. Zejména s ohledem na to, že je velmi pravděpodobné, že dojde i k rozpuštění Poslanecké sněmovny.

Závěr

Ve své diplomové práci jsem se zabývala daňovými systémy zemí Evropské unie a dohodami o zamezení dvojího zdanění.

V prvních částech své práce jsem se zabývala spíše teoretickou částí, kdy jsem popsala průběh daňové harmonizace v Evropské unii a nastínila jsem problémy s harmonizací vzniklé, mezi které patří zejména otázka samostatnosti a autonomie ekonomik jednotlivých členských států. Z těchto důvodů se pak daňová harmonizace omezila pouze na harmonizaci daní nepřímých, a to zavedením společné daně z přidané hodnoty a stanovením limitních daňových sazeb, které státy nesmí překročit.

Vidiny harmonizace daní přímých se musela Evropská unie vzdát, jelikož státy v tomto viděly přílišný zásah do autonomie a hospodářství. V posledních letech ale i přesto Komise opět zahájila snahy o alespoň daňovou koordinaci v oblasti přímých daní. Komise by v této oblasti chtěla zejména koordinovat daňové systémy z důvodu zlepšení boje proti daňovým podvodům, úmyslnému či neúmyslnému nezdanění a také proti zneužití daňových systémů. Zájem na tomto postupu by pak měly mít všechny členské státy, jelikož by koordinace mohla pomoci zabránit daňovým únikům. V dalších letech lze tedy očekávat další legislativní snahy Evropské komise o koordinaci daňových předpisů i v oblasti daní přímých.

V další teoretické části jsem rozebrala dohody o zamezení dvojího zdanění, zejména tedy jejich význam, kdy dohody mají zabraňovat dvojímu zdanění a určovat, který stát má právo daný příjem zdanit, i když by dle vnitrostátních právních předpisů měly právo na zdanění oba státy. Popsala jsem také průběh rozvoje uzavírání těchto smluv a historii dohod o zamezení dvojího zdanění v České republice a jejich postavení v našem právním řádu.

Protože existují v zásadě dva vzorové typy dohod, představila jsem ve své práci jak modelový typ OSN, tak i modelový typ OECD.

Modelovým typem OECD jsem se zabývala velmi podrobně, a to zejména ve třetí části mé práce, kdy jsem podrobně srovnala jednotlivá ustanovení dvou uzavřených smluv, a to s Německem a Velkou Británií. Výsledek mého srovnání byl takový, že odlišnosti, které existují mezi zněním smluv, jsou zapříčiněny zejména desetiletým rozdílem mezi uzavřením těchto smluv a s tím spojeným novějším názvoslovím. Další rozdíly jsou dle mého rozdílu

způsobeny těsnějším ekonomickým a hospodářským vztahem s Německem, kdy i smlouva si tedy vyžaduje přesnější a důkladnější úpravu některých ustanovení.

V poslední kapitole praktické části jsem se zabývala systémem daně z příjmu fyzických osob vzorových zemí, tedy Velké Británie a Německa. Typově jsou si oba systémy velmi podobné, kdy daňový základ je tvořen součtem jednotlivých druhů příjmů a od základu lze pak odečíst různé úlevy apod. Výsledný daňový základ se pak daní progresivní daní, kdy výpočet a způsob stanovení této progresivní daně je u obou států rozdílný. Výsledná daňová sazba se ve výsledku nijak výrazně neliší a v oblasti příjmů kolem 250 000 EUR je daňová sazba u obou států téměř stejná. Pro nižší příjmové kategorie osob má výhodnější sazbu daňový systém Velké Británie, avšak pro vyšší příjmové kategorie jsou sazby výhodnější v Německu. Obecně se sazby liší o 3-5%, což není nikterak velký rozdíl.

Při rozboru daňových systémů obou zemí jsem narazila na problém týkající se materiálu ohledně daňových systémů jak těchto konkrétních zemí, tak i obecně. Existuje dle mého názoru velmi málo odborné literatury zabývající se daňovými systémy a daněmi v Evropské unii. Literatura, kterou jsem použila při zpracování diplomové práce je pravděpodobně veškerou literaturou, kterou lze na toto téma získat v ČR. Tento fakt mě velmi překvapil, zejména proto, že jde o problematiku dotýkající se všech osob a také o problematiku velmi složitou a očekávala jsem mnohem větší množství kvalitních informací a literatury.

Mimoto i na internetových stránkách Evropské unie jsem nezískala žádné podrobnější a přesnější informace, které by mi při práci významněji pomohly a například na internetových stránkách Hospodářské komory ČR jsou uvedeny informace několik let staré.

Podklady pro popis daňového systému Velké Británie jsem čerpala z oficiálních internetových stránek vlády Velké Británie, jelikož jsem vhodnější a kvalitnější literaturu neobjevila, a to ani v anglickém, ani v českém jazyce. Tyto internetové stránky však byly velmi dobře zpracované a přehledné a také dobře pochopitelné. I přesto ale je dle mého názoru naprosto nedostačující, když existuje pouze jediný věrohodný zdroj pro studium daňového systému Velké Británie, zejména s ohledem na to, že Velká Británie je velmi oblíbenou zemí pro zaměstnání a jiné aktivity nejen studentů, ale všech pracovníků a také významným obchodním partnerem pro mnohé české společnosti. Informace, které jsem objevila v jiné literatuře, a na jiných stránkách byly vždy jen velmi povrchní.

Podklad pro popis daňového systému Německa jsem čerpala zejména ze samotného zákona „Einkommensteuergesetz“, jelikož jsem opět neobjevila žádný vhodnější zdroj. Existuje sice mnohem více odborné literatury, než tomu je v případě Velké Británie, a to zejména v německém jazyce, v českém jazyce jsem žádnou odbornou literaturu specializovanou na daňový systém Německa nenašla. K zákonu bylo vydáno také velké množství různých německých komentářů, ale tyto komentáře jsou velmi podrobné a vzhledem ke složitosti problematiky byly pro mé účely téměř nepoužitelné. Ostatně i samotný zákon je velmi rozsáhlý a podrobný, což ještě komplikuje jazyková bariéra, kdy jsou v zákoně použity odborné výrazy a složité složeniny a bylo velmi těžké vybrat to nejdůležitější a nejzajímavější. Tento fakt nedostatku literatury zabývající se Německem mě opět velmi překvapil, jelikož jde o významného ekonomického partnera a také pro různé druhy práce vyhledávaným státem a navíc také sousední zemi.

Domnívám se ale, že ČR nemá co vytýkat, jelikož naše zákonodárství v oblasti daní je také velmi složité a podrobné a pro ty, co se v této oblasti běžně nepohybují, musí být daňové předpisy v podstatě nepochopitelné.

Dle mého názoru by jistě neuškodilo, kdyby jak naše předpisy, tak i v jiných zemích, byly vydávány v takové formě, aby byly srozumitelné a pochopitelné pro všechny osoby, jelikož těmto osobám jsou určeny.

Zajímavé ovšem byly různé daňové kalkulačky dostupné na internetu. Tyto kalkulačky usnadňují výpočet daňové povinnosti, kdy poplatník pouze zadá základní kritéria, jako je výše příjmu, zda jde o osobu bezdětnou či s dítětem, zda je osoba v manželském poměru, jaké uplatňuje slevy apod. – dle systému jednotlivého státu, systém pak z těchto údajů vypočte jeho daňovou povinnost. I mně tyto kalkulačky pomohly s pochopením daňových systémů a také s vytvořením konečného přehledu o daňových sazbách, jelikož Německo i Velká Británie mají progresivní sazbu daně.

V závěru své práce jsem udělala také krátký exkurz do vývoje daní v České republice. I u nás dochází k neustálým změnám, kdy v roce 2008 byla zavedena lineární daň a superhrubá mzda, což se jeví jako krok ve vyspělých státech zcela neobvyklý a jedinečný. Naším zákonodárcům se to však jeví jako spravedlivé a znak rovnosti všech osob a výdělků.

V současné době dochází ke změnám v daňovém systému ČR, kdy roku 2013 došlo k reformě finanční správy a novelizace pokračuje i do roku 2014. Plánované jsou změny

související se sjednocením terminologie a k zajištění celkového souladu s přijatým novým občanským zákoníkem, který by měl nabýt účinnosti od 1. 1. 2014.

Názory na progresivní typ daně jsou samozřejmě rozličné a ani já osobně si nejsem úplně jistá, na kterou stranu se přiklonit. Pro lineární sazbu daně hovoří fakt, že jde o jistou spravedlnost, kdy každá osoba odvádí stejnou část svého příjmu a každý výtěžek bez ohledu na jeho velikost je ve výsledku zdaněn stejně. Pokládám si také otázku, proč by osoba, která je úspěšnější a schopnější vydělat více peněz, měla odvádět vyšší daň, jakoby trest za svůj úspěch a za to, že i státu v podstatě přináší víc prospěchu, kdy svou činností více podporuje ekonomiku státu? Pro progresivní sazbu daně pak je zejména fakt, že vyšším odvodem daně získává stát více financí pro rozvoj své ekonomiky apod.

V Německu i ve Velké Británii je progresivní sazba zavedena a zřejmě s ní není žádný větší problém. Já osobně, kdybych žila ve vyspělé zemi, kde bych jasně viděla, že mé daně se odvádí na podporu prosperující ekonomiky a hospodářství a že neplynou na podporu korupce, mafiánů a netransparentních a předražených veřejných zakázek, bych zřejmě proti progresivní dani nic nenamítala. V našem státě by ale k zavedení progresivní daně nebyly zatím podmínky a zavedení progresivní daně by zapříčinilo pouze zdokonalení různých podvodných transakcí a úkonů, které vedou ke snížení daňového základu.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborná literatura

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 158-159. ISBN 978-80-7357-574-8
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, s. 37-49. Daňová řada. ISBN 9788073576950
- BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012, s. 280-290. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna. *Výklad smluv o zamezení dvojího zdanění ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Conseil d'Etat (Francie)*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, s. 19-26. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-550-2
- ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Leges, 2012
- RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2009*. ANAG. 3. aktualizované a rozšířené vydání.
- TIPKE/LANG. *Steuerrecht*. Verlag Dr.Otto Schmidt Köln, 18.Auflage
- VON SICHERER. *Einkommensteuer*. Oldenbourg Verlag, 3.Auflage
- DIETER SCHULZE ZUR WIESCHE. *Einkommensteuer*. Prof.Dr. Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 7.Auflage
- HANS WOLFGANG ARNDT. *Steuerrecht*. C.F.Müller Verlag, 3.Auflage
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. Linde.
- KÜCH/SCHEUER/VALDER/ZBANYSZEK. *Einkommen und Lohnsteuer*. Verlag C.H.Beck, 8.Auflage
- ŠMAJS, Josef, Bohuslav BINKA a Ivo ROLNÝ. *Etika, ekonomika, příroda: příležitost pro změnu* .: 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 192 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-247-4293-9.
- KÖNIG, Petr. *Rozpočet a politiky Evropské unie: příležitost pro změnu* .: 2., aktualiz. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009, xxxiv, 630 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-011-9.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- LACINA, Lubor. *Měnová integrace. Náklady a přínosy členství v měnové unii*. Praha, 2007

Právní předpisy

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 18/1984 Sb. Smlouva mezi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Německa o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku
- Zákon č. 89/1992 Sb. Smlouva mezi vládou České a slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie Severního Irska o zamezení dvojího zdanění a v oboru daní z příjmu a zisků z majetku
- Einkommensteuergesetz
- Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland

Internetové zdroje

- Portál EU: http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_cs.htm
- Portál ministerstva financí Německa:
<http://bundesrecht.juris.de>
www.bundesfinanzministerium.de
- Portál vlády VB: www.hm-treasury.gov.uk
- Informační portály:
www.ifs.org.uk/fiscalfacts
http://www.averageuksalary.co.uk/uk-salary-statistics/http://cs.wikipedia.org/wiki/Spojen%C3%A9_kr%C3%A1lovstv%C3%AD
<http://countryeconomy.com/gdp/uk>
<http://www.listentotaxman.com/index.php>
<http://www.zinsen-berechnen.de/einkommensteuerrechner.php>
<http://www.komora.cz/inmp/knihovna-informaci-pro-podnikani/provoz-podniku/finance-dane-ucetnictvi/dan-zprijmu-ucetnictvi/danovy-system-ceske-republiky.aspx>
<http://www.kursy.cz/zavedeni-linearni-sazby-dpfo-cid178844/>

<http://www.mesec.cz/mzdy-a-duchod/mzda-a-plat/pruvodce/>

<http://www.hrmprofi.cz/33/solidarne-v-danich-uniqueidgOkE4NvrWuOaRy9DsedINvKvKHKP1iaMDDulZX7UDBY/>

[https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_\(Deutschland\)](https://de.wikipedia.org/wiki/Einkommensteuer_(Deutschland))

<https://www.beck-online.cz/bo/document-view.seam?type=html&documentId=nrptembrgnpxa6s7gi2dm&rowIndex=10&conversationId=450309>

http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_the_UK

POUŽITÉ ZKRATKY

EU – Evropská unie

OECD – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

OSN – Organizace spojených národů

ČR – Česká republika

VB, UK – Spojené království Velké Británie a Severního Irska

EStG – Einkommensteuergesetz

EUR – euro měna

GBP – britská libra

RESUMÉ

Hlavním cílem této diplomové práce je poskytnout úplný popis a rozbor průběhu a aktuálního stavu daňové harmonizace v rámci Evropské unie a důvodů pro přijímání dohod o zamezení dvojího zdanění. Zároveň diplomová práce srovnává a analyzuje dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi ČR a Velkou Británií a Německem a také srovnává daňové systémy těchto dvou zemí a charakterizuje základní rozdíly a zvláštnosti těchto národních systémů.

Práce je rozdělena do čtyř kapitol. První dvě kapitoly se zaměřují na teoretické vymezení daňové harmonizace a dohod o zamezení dvojího zdanění. Tyto kapitoly tak seznamují s charakteristikou daňové harmonizace, důvody pro harmonizaci daní a aktuálním stavem daňové harmonizace v rámci EU, důvody pro uzavírání dohod o zamezení dvojího zdanění, procesem uzavírání těchto mezinárodních dohod ve světové a české historii a základními modelovými typy dohod.

Další dvě kapitoly mé práce pak jsou zaměřeny více prakticky, kdy ve třetí kapitole je srovnána dohoda o zamezení dvojího zdanění, kterou ČR uzavřela s Velkou Británií s dohodou uzavřenou s Německem a popsány možné důvody pro odlišnosti v těchto smlouvách a zároveň tak analyzovány podmínky pro zdanění ve smlouvách uvedených typů příjmu.

Čtvrtá část práce seznamuje čtenáře se systémem daně z příjmu fyzických osob ve Velké Británii a v Německu, kdy podávám základní charakteristiku daně z příjmu v těchto vzorových zemích a poté se zaměřuji zejména na daňovou sazbu a konečný výpočet daňové povinnosti.

ABSTRACT

Tax systems of the states in the European Union and double taxation avoidance agreements

The purpose of this Master thesis on the theme “Tax systems of the states in the European Union and double taxation avoidance agreements” is to provide a complete description and an analysis of the actual situation of tax harmonization in the European Union and of the progress made in this field.

Simultaneously the Master thesis presents the reasons for concluding the double taxation avoidance agreements while comparing and analysing in particular the double taxation avoidance agreement concluded between the Czech Republic, Great Britain and Germany. It focuses mainly on the tax systems of the above mentioned countries, compares them between each other, and highlights their basic differences and particularities of each of them.

This Master thesis is divided into four chapters. The two first chapters are focusing on the theoretical aspects of the tax harmonization and double taxation avoidance agreement. These chapters are characterizing the tax harmonization, describing the reasons why to achieve the tax harmonization and are explaining the reasons why, within the actual state of the tax harmonization in the EU, the double taxation avoidance agreements should be concluded. Furthermore, it is dealing with the process of negotiating international agreements of this type on the global level as well as during the Czech Republic’s history and it is describing the basic model types of these agreements.

In the two next chapters the more practical approach is used while comparing the two double taxation avoidance agreements – the one concluded between the Czech Republic and Great Britain and the one concluded between the Czech Republic and Germany. The differences between the two agreements are analysed and probable reasons to their existence are given. Furthermore, the taxation conditions to tax the incomes dealt with in the above mentioned agreements are analysed in details.

The fourth chapter of the thesis is providing the reader with the insight to income tax systems in Great Britain and Germany when basically characterising both tax systems of these two model states. Special focus is given to the tax rate and the calculation of final tax liability.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daňový systém – tax system

Dohoda o zamezení dvojího zdanění – Double Taxation Avoidance Agreement

Daňová harmonizace – tax harmonization

Daň z příjmu fyzických osob – income tax