

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Helena Balvínová

Daňové systémy vybraných členských států EU (právní komparace)

Diplomová práce

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

Katedra: Finančního práva a financí

Datum vypracování práce: 26.1. 2009

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

Podpis:

Poděkování

Ráda bych na tomto místě poděkovala vedoucímu své diplomové práce prof. JUDr. Milanu Bakešovi, DrSc. za odborné vedení při zpracování a za cenné rady.

OBSAH:

1. Úvod	5
2. Daně – pojem a daň.soustava	6
2.1 Daň – pojem	6
2.2 Poplatek	8
2.3 Clo	9
2.4 Příspěvek na sociální zabezpečení	10
2.5 Dělení daní, rovná daň	10
2.6 Daňová soustava	12
3. Úprava daní a Evropská unie	13
3.1 Prameny právní úpravy	13
3.2 Harmonizace nepřímých daní	15
3.3 Přímé daně	20
4. Daňové systémy vybraných zemí EU	23
4.1 Francie	25
4.2 Německo	29
4.3 Velká Británie	33
4.4 Irsko	36
4.5 Slovensko	40
5. Srovnání daňových soustav	43
6. Soustava daní v České republice	46
6.1 daňová reforma 1993	46
6.2 daňová reforma 2008	48
7. Možná budoucí úprava daňového systému v ČR	54
8. Seznam použité literatury	59
9. Přílohy	
Příloha č.1: Daň z příjmů právnických osob v zemích EU	61
Příloha č.2: Daň z příjmu fyzických osob ve vybraných členských státech EU	62
Příloha č.3: Daňová kvóta v zemích EU (včetně příspěvků na sociální zabezpečení)	63
10. Resumé a seznam klíčových slov v anglickém jazyce	64

1. ÚVOD

Státní suverenita v oblasti daní tvoří jeden ze základních pilířů státní moci. Součástí státní suverenity je pravomoc stanovit a vybírat daně.

Strukturu daní, celkovou daňovou zátěž a další charakteristické rysy daňových systémů jsou ovlivněny mnoha faktory, mezi které patří faktory ekonomické, politické, administrativní a kulturněhistorické. Hlavním kritériem podle kterého lze srovnat daňové soustavy je daňová kvóta.

Tématem mé diplomové práce jsou Daňové systémy vybraných členských států EU. Úvod je věnován obecnému pojednání o daňových soustavách a o rozlišení mezi pojmy daň, poplatek a clo. Právní úprava daní v Evropské unii je tématem další části práce. Následující část pojednává o daňových soustavách vybraných členských států EU a srovnává je s českou právní úpravou. Ačkoliv Evropskou Unii v současnosti tvoří 27 členských států, do své práce jsem kromě České republiky zařadila jen 5 členských států: Francii, Německo, Velkou Británii, Irsko a Slovensko. Charakteristiku a zvláštnosti jednotlivých zemí jsem uvedla vždy v úvodu kapitoly pojednávající o dané zemi. S účinností od 1.1.2008 proběhla v České republice daňová reforma, která podle mého názoru přinesla největší změny v oblasti daňové legislativy od roku 1993. Proto jsem část práce také věnovala těmto změnám. V závěru se snažím na základě předchozí komparace právních úprav navrhnout vhodné prvky, které by se mohly stát inspirací pro tuzemského zákonodárce.

Daňová soustava je tvořena daněmi přímými a nepřímými. Vzhledem k obsáhlosti tématu budu klást důraz hlavně na daně přímé, na které harmonizace nemá v rámci Evropské unie nemá tak velký vliv jako na daně nepřímé.

V současné době se zvyšuje význam nepřímých daní. Rovněž se objevují snahy o zjednodušení daňové soustavy.

Část zdrojů, ze kterých jsem čerpala, byla ve francouzském a anglickém jazyce. Snažila jsem se přiblížit překlad českým daňovým termínům. Tato práce má čtenářovi nabídnout možnost se seznámit s daňovými soustavami vybraných členských států EU.

2. DANĚ – POJEM A DAŇOVÁ SOUSTAVA

2.1 Daň – pojem

Považuji za vhodné v úvodu mé práce vymezit pojem daň. Český právní řád neobsahuje legální definici daně.

Odborná literatura vymezuje daň jako zákonem stanovenou platební povinností k získání příjmů do veřejného rozpočtu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění zdaňovaným subjektům. Základním rozdílem mezi daněmi a poplatky je, že za daně většinou není poskytována přímá protihodnota a jsou v zásadě platbami neekvivalentními. Daně jsou spíše periodického charakteru¹.

Ve francouzské odborné literatuře se můžeme setkat s definicí právní a nově i s ekonomickou definicí. Budeme-li definovat daň právně podle klasické francouzské doktríny, lze říci, že daň je peněžitým, povinným, ireverzibilním odvodem vyžadovaným od fyzických osob a soukromoprávních právnických osob prováděným a vynucovaným státní nebo jinou veřejnou autoritou za účelem financování výdajů veřejných rozpočtů². Podle tohoto pojetí jdou daně především zdrojem příjmů veřejných rozpočtů. **Tento názor nesdílím. Domnívám se, že by bylo vhodné pojímat daň šířeji, tj. i jako nástroj ovlivňování ekonomiky.**

Jak již jsem výše uvedla nově se lze setkat s ekonomickou definicí daně, která je širší. Podle ní je daň pojímána jako prostředek „ekonomické a sociální intervence“³, která však nebyla přijata specializovanou literaturou v oboru daňového práva⁴.

Cílem hospodářské politiky každého státu je přispívat k hospodářskému růstu. Stát k naplnění tohoto cíle využívá i daňové nástroje. Základním nástrojem národní daňové politiky jsou daně z příjmů, a to daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů

¹ Bakeš M a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck 2006, str.97n, str.188

² Baur J-Ph., Droit fiscal general, CPU 2001

³ Guillien R., Vincent J., Guinchard S. et Montagnier G., Lexique des termes juridiques, Dalloz 2005, str.278

⁴ Viz Baur

právnických osob a dále majetkové daně. Stát získává z daní příjem, ale také musí vynaložit administrativní náklady při jejich výběru. Pro daňové poplatníky daně znamenají výdaje, které musí na plnění svých daňových povinností vynakládat.

Názory autorů na otázku, jaká kriteria by měly splňovat „dobré daně“ se liší. Ve své práci uvádím 5 požadavků.

Jsou jimi⁵:

- a. spravedlnost
- b. efektivnost
- c. pozitivní vlivy na ekonomické chování subjektů
- d. právní perfektnost a politická průhlednost
- e. správné působení na makroekonomické agregáty (makroekonomická pružnost)

Všechny tyto požadavky není možné splnit současně. Je nutné zvolit priority. Domnívám se, že mezi hlavní požadavky, které by daně měly splňovat, patří daňová spravedlnost, efektivnost a právní perfektnost.

Co je či není spravedlivé je spíše filozofická otázka a není to ani předmětem této práce. Teorie rozlišuje dva principy ukládání **spravedlivých daní**. Jsou to princip platební schopnosti a princip prospěchu. První z principů souvisí s redistribučním efektem. Tržní podmínky nezajišťují rovnoměrné rozdělení důchodů, redistribuční efekt pomáhá dosáhnout jejich větší rovnoměrnosti. Zjednodušeně řečeno to znamená, že osoby s vyšším příjmem platí více a osoby s nižším příjmem méně. Každý platí podle své platební schopnosti. Aplikace principu platební schopnosti má dvě roviny: horizontální a vertikální. Horizontální daňová spravedlnost se snaží najít optimální výši základny zdanění, která by splňovala požadavek, že dva jedinci, kteří mají stejně, musí také zaplatit stejnou daň. To je v praxi velmi obtížné, ne-li nemožné. Šlo by se o to pokusit pomocí úplné základny zdanění, tj. že bychom do něj zahrnuly veškeré příjmy, nejen peněžní, a stanovili co nejobjektivnější pravidla pro

⁵ Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha: Aspi, a.s., 2005, str.17 n

uplatnění daňových výdajů. Celý proces by byl složitý, čímž bychom se dostali do rozporu s požadavkem jednoduchosti právních norem. Druhý princip znamená, že stát poskytne poplatníkům za zaplacenou daň odpovídající protihodnotu.

Myslím si, že je dobré zvážit, zda je žádoucí dosažení úplné daňové spravedlnosti na úkor jednoduchosti právní úpravy. Podle mého názoru by měl být kladen důraz zejména jednoduchost a právní určitost.

Dalším požadavkem na daně je **efektivnost**. Příčinou neefektivnosti je distorzita daní a administrativní náklady správců daní a poplatníků. Distorze znamená zkreslení v cenách a užítku z různých druhů činností. Vede poplatníky k nahrazení zdaněné činnosti či zboží jinými, které nejsou zdaněné, což narušuje efektivní alokaci zdrojů v ekonomice. Druhým zdrojem neefektivnosti jsou velké administrativní náklady. Čím jsou daně složitější, tím rostou administrativní náklady jak státu, tak daňovým poplatníkům. Efektivnosti dosáhneme nedeformováním základu daně pomocí různých osvobození a odpočtů a dále minimalizací administrativních nákladů. Za účelem minimalizovat administrativní náklady výběru daně, je nutné zjednodušit pravidla pro výpočet daně a optimalizovat způsob výběru daně.

Splnění požadavku **právní perfektnosti a politické průhlednosti** pozitivně ovlivňuje dodržování ostatních požadavků na daně. Právní normy by měly být právně určité, jednoznačné a jednoduché. Jednoduchost však jen do té míry, pokud neovlivní jednoznačnost. Vágnost právní úpravy může způsobit obcházení účelu zákona a tím i výnosu daně, dále snížení právní jistoty poplatníka.

2.2 Poplatek

Poplatkem se rozumí platba vybíraná většinou jednorázově v souvislosti s určitým protiplněním ze strany státu, kraje, obce, apod.za poskytnutí služby, vydání povolení apod⁶. Existuje různé dělení poplatků. Nejčastější dělení je na poplatky místní a

⁶ Bakeš M a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck 2006, str. 97

státní, které se dále člení na poplatky soudní a správní. Poplatková soustava je upravena několika zákony⁷.

Jak již bylo uvedeno, jedním ze znaků poplatků je, že je za ně poskytováno ekvivalentní protiplnění. Některé z nich však tento znak nenaplnují. Jedná se například o „místní poplatek ze psů, který je svou povahou daní, protože za něj není poplatníkovi poskytováno žádné konkrétní protiplnění ze strany obce⁸“. Nelze tedy striktně vycházet z označení platby.

Mám za to, že by bylo vhodné, aby zákonodárce důsledně rozlišoval pojem daň a poplatek a správně je používal. Přispěl by tím k terminologické přesnosti právního řádu.

2.3 Clo

„Clo je povinná platba sui generis, stanovená právními předpisy, která je vybírána v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od osob, které zboží dovážejí, respektive vyvážejí nebo od osob, pro které je takovéto zboží dováženo či vyváženo⁹“. Od 1.5.2004 je Česká republika členem Evropské unie. Tímto dnem se stala součástí českého právního řádu právní úprava obsažená v právních předpisech Evropských společenství. V oblasti právní úpravy cel je nejvýznamnějším celní kodex Společenství¹⁰. Při obchodování mezi členskými státy se cla neuplatňují, proto se jimi dále nebudu zabývat.

⁷ Zákon č.565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů , zákon č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 368/1992Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

⁸ Bakeš M., Daně, poplatky a ústavní právo in Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, Linde Praha 2004, str.565

⁹ Bakeš M., Teoretické otázky finančního práva. Praha: Univerzita Karlova, 1979, str.102

¹⁰ nařízení Rady (EHS) č.2913/92 ZE DNE 12.října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů

2.4 Příspěvek na sociální zabezpečení

Zvláštní postavení mají příspěvky na sociální zabezpečení. Jsou zařazovány mezi daně, protože mají některé vlastnosti, které je daním přibližují. Jsou jimi povinnost, pravidelnost placení a uložení zákonem. Jejich výše je zejména závislá na důchodu, ze kterého se platí. V nepatrné míře závisí či vůbec nezávisí výše příspěvků na poskytnutém plnění pojištění¹¹. V České republice příspěvky na sociální zabezpečení s výjimkou zdravotního pojištění plynou do státního rozpočtu. Klasifikace daní podle OECD je také řadí mezi daně.

2.5 Dělení daní, rovná daň

Existuje mnoho hledisek, podle kterých lze třídit daně. Podle vztahu k poplatníkovi rozlišujeme daně osobní a in rem. Další možné třídění je daně podle objektu, na nějž jsou uvaleny. Z tohoto hlediska se člení na daně z důchodů (příjmů), ze spotřeby, z majetku. Za nejdůležitější pro účely mé práce považuji třídění podle způsobu uložení na daně přímé a nepřímé. „Jako přímé se označují ty daně, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé se spojují s příjmem při jeho realizaci“¹². Není bez zajímavosti, že oblast nepřímých daní v Evropské unii je harmonizována, zatímco přímé daně prakticky harmonizovány nejsou. Jednou z příčin proč oblast přímých daní zůstává neharmonizována je především fakt, že se členské státy nehodlají vzdát se národních tradic (viz níže).

Rovná daň

Daňoví poplatníci chtějí platit co nejnižší daně a zároveň mít co nejvyšší sociální výhody. Je zřejmé, že tyto body jsou protichůdné. Státy se snaží mezi nimi najít kompromis, což je nelehký úkol.

¹¹ Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha: Aspi, a.s., 2005, str.11

¹² Bakeš M. a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck 2006, str.198

V minulosti byly používány progresivní sazby osobní důchodové daně. Pomocí nich stát získával prostředky, když jiné zdroje byly omezené. Jednotná sazba daně při celkově nižších důchodech by mu totiž neumožnila dosáhnout velkých výnosů.

V globalizované ekonomice mohou vést vysoké daně k přesunu firem do daňových rájů či do zemí s výhodnějším daňovým režimem. Proto státy ve vyspělých ekonomikách přistupují k lineárním sazbám daně. V posledních letech země bývalého východního bloku zavedly rovné daně s cílem podpořit hospodářský růst. Jako příklad uvádím Bulharsko (10%), Českou republiku (15%), Estonsko (21%), Lotyšsko (25%), Rumunsko (16%), Slovensko (19%).

Jednotná sazba daně je administrativně jednodušší. Pokud je společně s implementací rovné daně redukován počet daňových slev a odpočtů, daňový systém se stává jednodušší. Rovná daň umožňuje lepší daňovou kontrolu, její vymahatelnost je vyšší, protože se snadněji zjišťují případné nedoplatky. Tvrzení, že rovná daň zvýhodňuje bohaté daňové poplatníky je hlavním argumentem odpůrců rovné daně. Při rovné dani dochází k regresivní tendenci daně ze závislé činnosti. To znamená, že pracovníci s vyššími příjmy platí menší část svého příjmu než poplatníci s nižšími příjmy. Odpočitatelné položky a daňová zvýhodnění mohou toto zvýhodnění do určité míry odstranit. Rovněž argumentem proti je tvrzení, že zjednodušení daňového systému závisí více na počtu odčitatelných položek a daňových zvýhodnění než na rovné sazbě daně.

Ačkoli se lidé často domnívají, že výše sazby daně je určující pro celkovou míru zdanění. Často tomu tak není. Pro celkovou míru zdanění je důležitá celková daňová úprava. Švýcarsko, Lucembursko, Irsko jsou příkladem zemí, kde je nízká daňová povinnost, ačkoli tam není zavedena rovná daň.

Jsem zastáncem rovné daně, protože přinejmenším snižuje daňovou nerovnost mezi poplatníky. Dále přispívá ke zjednodušení daňového systému, omezuje daňové úniky a podvody. Rovněž může napomoci ekonomickému růstu. Je samozřejmě pravda, že rovná daň není spásou pro jakoukoli ekonomiku a že má svá negativa. Nicméně si myslím, že by státy s progresivní sazbou měly zvážit její výhody a a priori její zavedení nezavrhouvat.

2.6 Daňová soustava

Daňovou soustavou se rozumí souhrn platných předpisů, které upravují jednotlivé daně. V současné době neexistuje v České republice zákon, který by upravoval soustavu daní. Do 1.1.2004 platil zákon č.212/1992 Sb., o soustavě daní. Ten byl však zrušen zákonem o spotřebních daních¹³.

Teoretické a politické názory na to, co se rozumí dobrým daňovým systémem a jaké požadavky by na něj měly být kladeny se v průběhu historického vývoje měnily. Ekonomové a sociální filozofové se snaží navrhnout požadavky na optimální daňový systém. Dodnes jsou uznávány požadavky Adama Smithe kladené na dobrý daňový systém, kterým rozumí zásady: spravedlnosti, určitost, pohodlnosti placení, úspornosti (efektivnosti).

V současné době ekonomové mezi ně řadí¹⁴:

- a. efektivnost – daně by neměly způsobovat velké distorze¹⁵ v cenách a užitku, tj. poplatník by neměl hledat substituty zatížené nižší daní.
S efektivností souvisí i požadavek, aby daně nezpůsobovaly větší administrativní náklady než je nutné.
- b. spravedlnost – měly by zajistit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než jaké zajišťují tržní podmínky.
- c. perfektnost a průhlednost – daňové zákony by měly být jasně formulované, což by mimo jiné umožnilo správci daně účinnější daňovou kontrolu.

Jaký by měl být optimální daňový systém? Myslím si, že všechny výše uvedené požadavky by měly být zohledňovány jako celek. V praxi se vždy jedná o kompromis mezi jednotlivými požadavky.

¹³ zákon č.353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

¹⁴ Kubátová K, Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997, str.34n

¹⁵ vliv daní na ekonomické chování daňových subjektů

3. ÚPRAVA DANÍ A EVROPSKÁ UNIE

3.1 Prameny právní úpravy

V souvislosti s rozvojem mezinárodního obchodu a mezinárodních uskupení dochází k vzájemnému ovlivňování daňových systémů. V Evropské unii je tato skutečnost ještě více akcentována. Evropské právo nejvíce reguluje oblasti, za jejímž účelem byla založena: oblasti podnikání a obchodu. Kromě oblastí, které dohromady tvoří vnitřní trh, to jsou ještě další oblasti jdoucí nad rámec jednotného vnitřního trhu: společná obchodní politika, hospodářská a měnová unie, věda a výzkum, zdraví a vzdělání a mnohá další.

Evropská společenství jsou nadnárodním uskupením s vlastním právním řádem. Česká republika a ostatní země, o jejichž daňových soustavách pojednávám ve své práci, jsou členy Evropské unie. Z tohoto důvodu považuji za vhodné se ve stručnosti zmínit o této právní úpravě, která tvoří pro členské státy závazný rámec, jemuž se musí přizpůsobit a nemohou z něj vybočit.

Pro Evropskou unii je důležitá činnost Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD). V otázkách zkoumání souvislostí mezi ekonomickými, sociálními a environmentálními politikami, překonávání politických a ekonomických překážek udržitelného rozvoje a mnohých dalších se Evropská unie inspirovává činností OECD. V oblasti daní byla vytvořena daňová klasifikace, díky které je možné srovnat daňovou zátěž v členských zemích¹⁶. Pro Českou republiku je členství v OECD rovněž přínosné. Pomáhá jí získat kontakty s dalšími hospodářskými centry: USA a Japonskem.

K základům suverenity patří pravomoc stanovit a vybírat daně. Komunitární právo upravuje daně jen v souvislosti se zřízením společného trhu. „Princip subsidiarity má v daňové oblasti zvláštní význam. Harmonizační opatření jsou totiž oprávněná tehdy, jestliže jsou nutná pro fungování vnitřního trhu¹⁷“. Pomocí harmonizace má být

¹⁶ dostupné na <http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf>

¹⁷ Tichý L., Arnold R., Svoboda P., Zemánek J., Král R., Evropské právo, 3.vydání, Praha: C.H.Beck 2006, str.619

dosaženo toho, že daně nebudou překážkou volného pohybu lidí, kapitálu, zboží a služeb mezi členskými státy. Právní úprava v oblasti daní sleduje odstranění prvků diskriminace a protekcionismu v národních daňových systémech, zajištění vzájemné srovnatelnosti národních systémů, nikoli jejich unifikaci. Ve fiskální oblasti členské státy rozhodují na základě jednomyslné shody, což znamená, že každá země má právo veta.

Daně a daňová politika patří do oblastí s tzv. sdílenými kompetencemi, což znamená, že členské země mohou vydávat vlastní zákonodárství, pokud neexistuje společná evropská úprava. Daňová politika má za úkol podporovat harmonický vývoj ekonomických aktivit, růst životní úrovně, předcházet vzájemnému negativnímu ovlivňování daňových politik jednotlivých členských států. Rozpočet Evropské unie je financován z velké části z podílu na hrubém domácím produktu jednotlivých členských států, z daně z přidané hodnoty a z cel.

Primární právo upravuje oblast daní ve smlouvě ES v hlavě 5 – Společná pravidla pro soutěž, daně, sblížení právních předpisů, kapitole 2, člancích 90-93 současného číslování a kapitole 3, člancích 94-97 současného číslování. Úprava se týká zejména nepřímých daní. Přímých daní se týká článek 92 zamezující zvýhodňování vývozu do jiných členských zemí pomocí úlev na přímých daních ve formě osvobození od daně či navrácení daně a recipročních vyrovnávacích poplatků při dovozu. Primární právo rovněž stanoví, že je zakázáno ukládat na výrobky dovezené z jiného členského státu vyšší daň, než jakou je zatíženo domácí zboží, poskytovat na vyvážené zboží vyšší odpočet daně, než jaká z něj byla zaplácena, subvencovat úlevami na přímých daních domácí vývozce a ukládá připravit harmonizaci DPH.

Daňová harmonizace je citlivou otázkou jednak pro složitost daní, ale i z důvodu nutnosti jednomyslného rozhodnutí všech členských států k přijetí rozhodnutí o harmonizaci ve fiskální oblasti. Účelem harmonizace daňových předpisů je vzájemně přiblížit a přizpůsobit národní daňové systémy a jednotlivé daně při dodržování společných pravidel zúčastněnými zeměmi. Může být harmonizována daňová sazba určité daně či její daňová správa. Dochází k přiblížování nikoli ke sjednocení, protože

státy nejsou vždy ochotny se vzdát své pravomoci stanovit a vybírat daně. Nástrojem harmonizace daní je především sekundární právo – tj. nařízení, směrnice, rozhodnutí, doporučení a stanoviska. Nejdůležitějším jsou v oblasti daňového práva směrnice. Zavazují členské státy, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo.

3.2 Harmonizace nepřímých daní

„Účelem dlouhodobé harmonizace nepřímých daní je vytvořit daňový vnitřní trh, na němž se daňové zvýhodnění vývozu, vybírání refundací a daňové kontroly stanou zbytečnými¹⁸“. Aby tohoto cíle mohlo být dosaženo, je nutné vytvořit stejný systém nepřímých daní v členských státech. Požadavek harmonizace nepřímých daní v rozsahu, v jakém je nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu je obsažen v článku 93 Smlouvy o Evropských společenstvích.

3.2.1 DPH

Daň z přidané hodnoty je jedinou všeobecnou daní ze spotřeby. Produkt je postupně zdaňován v průběhu svého zhodnocování. Výnosy z ní jsou vyšší než z klasické daně z obratu. V následující části je pojednáno o průběhu harmonizace od sjednocení základu daně po sblížení sazeb DPH.

První etapa harmonizace zavedla DPH a tím sjednotila typ univerzální nepřímé daně. Právní úpravu obsahuje první a druhá směrnice¹⁹. 6. směrnice²⁰ je významná zejména proto, že sjednotila základ daně. Je jí každý prodej zboží a služeb, s výjimkou finančních a právních služeb. Zdravotní péče, vzdělání jsou osvobozeny od daně. Směrnice rovněž stanovila pravidla pro financování Evropských

¹⁸ Tichý L., Arnold R., Svoboda P., Zemánek J., Král R., Evropské právo, 3. vydání, Praha: C.H.Beck 2006, str.627

¹⁹ směrnice č.67/228/EEC a 67/228/EEC

²⁰ směrnice č.77/388/EEC

společenství z vlastních zdrojů. Byla mnohokrát novelizována a od 1.1.2007 je nahrazena směrnicí č.2006/112/EC.

K odstranění daňových hranic uvnitř Evropských společenství došlo směrnicí č.91/680/EEC. Jeden ze základních cílů Evropských společenství bylo zavedení jednotného vnitřního trhu bez vnitřních hranic. Dosažení výše zmíněného cíle odpovídá zdanění na základě země původu. Tento princip předpokládá jednotnou sazbu daně ve všech členských zemích Evropské unie. Po dlouhých diskuzích byla schválena směrnice č.92/77/EEC, která vymezila minimální hodnoty sazeb DPH. Byla stanovena základní sazba ve výši minimálně 15% a snížená sazba minimálně 5%. Do konce roku 2010 je stanoveno přechodné období, během něj lze používat sazbu nižší než 5%²¹. Od roku 2008 je v České republice výše sazby DPH 19% základní a 9% snížená. Naše právo je v souladu se směrnicí.

Sazby DPH v jednotlivých člen.zemích EU v roce 2008

země	základní sazba	snížené sazby
Belgie	21	0; 6; 12
Bulharsko	20	7
ČR	19	9
Dánsko	25	0
Estonsko	15	5
Finsko	22	0; 8; 17
Francie	19,6	2,1; 5,5
Irsko	21	0; 4,8; 13,5
Itálie	20	0; 4; 10
Kypr	15	0; 5; 8
Litva	18	5; 9
Lotyšsko	18	5
Lucembursko	15	3; 6; 12
Maďarsko	20	5
Malta	18	0; 5
Německo	19	7
Nizozemí	19	6
Polsko	22	0; 3; 7
Portugalsko	20	5; 14

Rakousko	20	10; 12
Rumunsko	19	9
Řecko	19	4,5; 9
Slovensko	19	10
Slovinsko	20	8,5
Španělsko	16	4; 7
Švédsko	25	0; 6; 12
Velká Británie	17,5	0; 5

zdroj: autorka práce s využitím údajů Evropské komise

Z tabulky uvádějícího přehled sazeb DPH v jednotlivých členských zemích je patrné, že všechny země EU splňují podmínku minimální výše základní sazby, jak je stanovena směrnicí – 15%. Nejvyšší základní sazba je 25% ve Švédsku a Dánsku, na druhá nejvyšší základní sazba je 22% ve Finsku a Polsku. Naopak nejnižší sazba je 15% na Kypru a v Lucembursku. Podmínku minimální hodnoty snížené sazby ve výši 5% však všechny země nesplňují. Jak již jsem uvedla výše, bylo stanoveno přechodné období až do roku 2010, proto je takový stav možný.

Dalším krokem v postupné harmonizaci bylo vydání dvou nařízení v letech 1991 a 1992 upravujících vzájemnou výměnu informací. Prvním byl zaveden tzv. Intrastat systém²². Nahradil získávání informací celními orgány, které získávaly prostřednictvím celní kontroly. Podle Intrastat systému subjekty mají povinnost poskytovat informace o pohybu zboží, jako jsou informace o zemi původu či určení, o množství zboží, způsobu dopravy. Systém VIES²³ (VAT information exchange system) byl zaveden druhým nařízením. Umožňuje výměnu vybraných informací, jako jsou registrační čísla subjektů.

²¹ Láchová L., Daňové systémy v globálním světě, 1.vyd., Praha: ASPI 2007, str.46n.

²² nařízení Rady č.3330/91

²³ nařízení Rady č.218/92

Ačkoliv z čistě ekonomického hlediska je nejefektivnější použití jedné sazby DPH, mám za to, že by měla existovat základní a snížená sazba. Okruh plnění, na které se snížená sazba aplikuje by měl být pečlivě vybrán. Domnívám se, že by pro právní úpravu v České republice mohlo být inspirativní použití další úrovně snížené sazby například pro oblast kultury, vzdělání. Dvě úrovně snížených sazeb v současnosti používá řada členských států. Bylo by tedy žádoucí „super sníženou“ sazbu daně uplatňovat na potraviny, farmaceutické výrobky, bydlení a sníženou sazbu daně na kulturu, vzdělání. Je však nutné jednotlivé kategorie přesně definovat.

3.2.2 Spotřební daně

Spotřební daně mohou být překážkou volného obchodu mezi členskými státy, protože se promítají do cen. Proto jsou předmětem harmonizace.

Harmonizace spotřebních daní si kladla za cíl zabránit zvýhodňování domácích výrobků, na které byly uvalovány nižší sazby daně. Lze to považovat za podporu domácích výrobců. V 70. letech 20. století byly vydány 2 směrnice, které se týkaly tabákových výrobků. Zásadní směrnicí v oblasti spotřebních daní je směrnice č.92/12/EEC. Podle ní předmětem spotřebních daní jsou minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky. Na tuto směrnici navázaly direktivy²⁴ upravující zdanění jednotlivých komodit, tj. minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabák. Nedošlo k původně plánovanému sjednocení sazeb, jsou jen stanoveny minimální sazby u jednotlivých komodit. Výrobky jsou vyráběny, zpracovávány a skladovány v tzv. autorizovaných daňových skladech. Pokud se výrobky pohybují mezi autorizovanými daňovými sklady na území Evropské unie, nepodléhají zdanění. Ke splatnosti daně dochází až při uvolnění pro konečnou spotřebu. V současné době jsou harmonizovány daň z minerálních olejů, tabáku, alkoholu, vína a piva. Spolupráci mezi členskými státy v oblasti spotřebních daní upravuje nařízení 2073/2004²⁵.

²⁴ směrnice č.92/81/EEC, směrnice č.92/83/EEC, 2002/10/EC

²⁵ Láchová L., Daňové systémy v globálním světě, 1.vyd., Praha: ASPI 2007, str.70n

3.2.3 Ekologické daně

Definice ekologických daní je nejednotná. OECD definuje ekologické daně jako povinné platby bez protislužby, které jsou chápány jako relevantní ve vztahu k životnímu prostředí. Jiná definice vymezuje ekologické daně jako daně uvalené z ekologických důvodů, například platby, jejímž účelem je stimulovat poplatníky ke snížení určitých emisí na optimální úroveň nebo daně na výrobky poškozující životní prostředí²⁶.

Existují argumenty pro a proti zavedení ekologických daní. Odpůrci kritizují ekologické daně, protože nejvíce dopadají na odvětví, která jsou energeticky nejnáročnější, například doprava, těžký průmysl. Dále mají vliv na národní konkurenceschopnost. Pokud nejsou mezinárodně koordinovaně zavedeny, je konkurenceschopnost výrobců ve státech, které ekologické daně uzákonily, snížena. Další nevýhodou je administrativně náročná správa, zejména na stanovení daňového základu, výši daňových sazeb a na kontrolu. Naopak příznivci ekologických daní uvádí mezi argumenty pro jejich zavedení pozitivní vliv na životní prostředí, větší efektivnost než přímá regulace, celostátní a dlouhodobé ekologické daně lze kombinovat s lokálně uvalovanými poplatky²⁷.

Cílem ekologických daňových reforem je motivace daňových poplatníků k ekologicky šetrnějšímu chování. Existují dva způsoby, jak toho lze dosáhnout. Jedná se buď o zvýšení daňového zatížení výroby či spotřeby ekologicky nepříznivých statků. Druhým způsobem je daňové zvýhodnění, které může být ve formě osvobození od daně, slev na dani či zvláštní sazby daně²⁸. Základním pramenem v oblasti ekologických daní je směrnice²⁹ stanovící minimální sazby daní pro uhlí, plyn, elektrickou energii.

²⁶ Lyons S.M., International Tax Glossary, IBFD Publications BV, 1996, str.110

²⁷ Kubátová K., Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997, str.238n

²⁸ Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003, str.180n

²⁹ Energy Directive 2003/96/EC

Česká republika dostala výjimku pro tuhá paliva, elektřinu a zemní plyn do konce roku 2007. Od 1.ledna 2008 je uskutečňována první etapa ekologické daňové reformy, o které je pojednáno níže v kapitole 6.2.4.

3.3 Přímé daně

Původním záměrem Evropské unie bylo harmonizovat nepřímé i přímé daně, skutečností však je harmonizace přímých daní prakticky neprobíhá. Členské státy se nejsou ochotny se vzdát národních tradic a politického vlivu v oblasti přímých daní. Harmonizace přímých daní není předmětem speciální úpravy ve smlouvě. Tvoří součást obecné úpravy, protože nemají tak negativní dopad na obchod mezi členskými státy jako daně nepřímé. Státy nejsou vázány druhem ani konstrukcí daně, ale musí respektovat základní svobody, tj. svobodu pohybu, osob, zboží, služeb a kapitálu.

Na komunitární úrovni jsou upraveny pouze situace, kdy by rozdíly v daňové legislativě bránily volnému pohybu pracovních sil, kapitálu nebo spojování podniků. Směrnice v oblasti přímých daní upravují vzájemnou výměnu informací, spolupráci mezi národními daňovými administrativami. Překážkou pro volný pohyb kapitálu a tvorbu jednotného finančního trhu jsou jakékoli daňové rozdíly. Daňová politika slouží členským státům jako náhrada za jiné protekcionistické nástroje jako jsou státní podpory, cla, které nemohou užívat³⁰.

3.3.1 Daně z příjmů právnických osob

Evropská společenství byla původně vytvořena k dosažení ekonomických cílů. Společnosti z jednotlivých členských států mohou nashromáždit velké množství kapitálu a stát se tak konkurenceschopnými na světovém trhu. Aby byly odstraněny

³⁰ Blahož J., Klíma K., Skála J., Ústavní právo Evropské unie, Aleš Čeněk, Dobrá Voda u Pelhřimova, 2003, str. 214n.

daňové překážky tohoto procesu, bylo nutné přijmout odpovídající legislativu. K harmonizaci dochází především v oblasti korporátních daní. V této oblasti byly přijaty následující směrnice:

Směrnice o fúzích³¹ upravuje jednotný systém zdanění fúzí, odložení daňové povinnosti z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti a převod aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci Evropské unie. Tím bylo umožněno restrukturalizovat podniky bez ohledu na hranice mezi členskými státy. Účelem směrnice je odložení zdanění vzniklých vnitřních rezerv do doby jejich realizace. Například dojde k fúzi dvou akciových společností v rámci Evropské unie a akcionářům se vymění akcie. Kdyby neexistovala úprava obsažená ve směrnici, znamenalo by to, že akcionář má příjem ze zahraničí ve formě akcie, který by mohl být okamžitě předmětem daně. Směrnice odkládá jeho zdanění až do doby prodeje těchto akcií akcionářem.

Za účelem zamezení dvojího zdanění zisku vypláčeného společnostmi ve skupině v případech rozdílné země sídla mateřské a dceřiné společnosti byla přijata **směrnice o mateřských a dceřiných společnostech**³². Směrnice obsahuje výčet právních forem společností, na které se vztahuje. Jsou to společnost s ručením omezeným, akciová společnost a komanditní společnost. Směrnice zaručuje, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní příjmy společnosti dceřiné, která sídlí v jiném členském státě, nebo pokud jí zdaní příjmy od dceřiné společnosti, umožní mateřské společnosti odečíst od základu daně daň z příjmu, kterou dceřiná společnost platí v jiné členské zemi. Směrnice dále vylučuje po zdanění dceřiné společnosti rozdělení zisku ze srážkové daně směrem k mateřské společnosti.

Cílem **směrnice o zdanění příjmů z úspor v podobě úrokových plateb**³³ je stanovit minimální zdanění příjmů z úroků fyzickým osobám ve státě, jehož jsou daňovými rezidenty a vyloučit dvojí zdanění úrokových příjmů. Povinností plátce je

³¹ Merger Directive 90/434/EEC

³² Parent-Subsidiary Directive 90/435/EEC

³³ Savings Directive 2003/48/EC

poskytnout správci daně informace k identifikaci úrokových plateb vyplácených fyzickým osobám, které jsou rezidenty v jiné zemi Evropské unie. Směrnice má omezit daňové úniky.

Směrnice o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi³⁴ odstranila srážkovou daň a daň z úroků a licenčních poplatků mezi propojenými osobami přes hranice členských zemí. V této oblasti má Česká republika odklad do roku 2011.

V současné době dochází ke snižování sazeb korporátních daní. Vlády se tímto způsobem snaží přilákat kapitál. Z členských zemí Evropské unie nejvyšší sazbu uplatňuje Malta. Naopak nejnižší sazba je na Kypru. **Domnívám se, že trend snižování sazeb korporátních daní bude pokračovat.**

3.3.2 Daně z příjmů fyzických osob

Úprav daní z příjmů fyzických osob v členských státech Evropské unie je velmi různorodá. Odlišnosti lze nalézt v daňových sazbách, v osvobození od daně apod. Následující kapitola je věnována daňovým soustavám vybraných zemí Evropské unii, kde pojednávám podrobněji o tomto typu daní.

³⁴ Interest and Royalties Directive 2003/49/EC

4. DAŇOVÉ SYSTÉMY VYBRANÝCH ZEMÍ EU

Účelem této části práce je charakterizovat daňové soustavy Francie, Německa, Velké Británie a Slovenska. Jak jsem již uvedla v kapitole č.1, zaměřím se zejména na obecnou charakteristiku daňové soustavy státu a přímé daně. Nepřímé daně jsou předmětem harmonizace, zatímco „harmonizace daní přímých prakticky neprobíhá“³⁵.

Národní daňové systémy jsou ovlivňovány mnoha faktory. Jedním z hlavních faktorů na samotných daních nezávislých ovlivňujících daňový systém jsou politické preference vlády. Volební programy jsou přenášeny do ekonomiky prostřednictvím daňové legislativy, která velmi často podléhá změnám. Vláda si však nemůže dělat autonomní daňovou politiku. Mezi faktory omezující volnost vládních rozhodnutí mj.patří struktura pracovní síly. Nižší poměr zaměstnanců k osobám samostatně výdělečně činným má za následek nižší podíl příjmů z osobních důchodových daní na celkových daňových příjmech. Jako příklad uvádím Francii, Itálii a Irsko, kde je výše příjmu z osobních důchodových daní nižší.

Domnívám se, že ústavněprávní uspořádání státu může být limitem pro vládu. Ve federativních státech jsou spíše nižší daňové kvóty. Důvodem může být fakt, že jednotlivé vládní úrovně mají různé fiskální kompetence, díky nimž je pro ně obtížnější zvýšit daně, než jak je tomu v unitárních státech. Švýcarsko je federativním státem, daně se tam vybírají na třech úrovních – federální, kantonální a obecní. V daňové oblasti mají kantony velkou pravomoc. Mohou stanovit jakékoli daně, pokud jsou v souladu se spolkovou ústavou. V jednotlivých kantonech je míra suverenity obcí v daňové oblasti různá. Pro Švýcarsko je charakteristická celkově nízká úroveň daňového zatížení.

Dalším významným exogenním faktorem (tj.na samotných daních nezávislých) ovlivňujícím daňový systém jsou ekonomické změny: vyšší inflace, pokles míry soukromých a veřejných úspor, rostoucí veřejné zadlužení. Sociální změny mezi které patří například stárnutí obyvatel, klesající porodnost, růst počtu jednočlenných rodin, rovněž ovlivňují podobu daňových systémů³⁶.

³⁵ Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha: ASPI, a.s., 2005, str.90

³⁶ Kubátová K., Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997, str.126n

Celková daňová zátěž zahrnuje přímé daně, nepřímé daně, sociální a zdravotní pojištění. Výše daní ovlivňuje podnikatelské prostředí v každé zemi. Zahraniční investoři volí pro svou firmu zemi s nízkou sazbou daně z příjmů právnických osob, nízkými mzdovými náklady na pracovní sílu, dobrou infrastrukturou. Vysoké daně demotivují podnikatele i zaměstnance. V Evropě jsou nízké daně zejména v Lucembursku a Irsku.

Při hodnocení daňového zatížení se vychází z daňové kvóty, tj. podíl daní na hrubém domácím produktu. Jaký konkrétní druh daní tvoří hlavní zdroj daňových výnosů závisí na tradici a daňové politice státu. Vysoké nepřímé daně ze spotřeby uplatňují země s nízkými důchody a země se špatnou daňovou morálkou. Naopak v zemích s dobrou daňovou morálkou bývají vysoké důchodové daně – anglosaské a severské země.

V závislosti na výši průměrné daňové kvóty lze konstatovat, že v Evropské unii je vysoké daňové zatížení³⁷. Jednotlivé členské země se výrazně liší ve výši daňového zatížení. Nejvyšších hodnot dosahují skandinávské země. Tradičně nízké hodnoty jsou v Irsku. Jak je patrné z tabulky uvádějící výši daňové kvóty, její výše se v jednotlivých členských státech velmi liší. O tom svědčí i rozdíl mezi nejvyšší daňovou kvótou (Dánsko) a nejnižší (Rumunsko), který v roce 2006 činil 20,5%. Většina starých členských států se po roce 2000 snížila daňové zatížení. Na Kypru a Maltě byl trend opačný. Pokud srovnáme výši celkového daňového břemene v roce 1995 a 2006, dojdeme k závěru, že k největšímu snížení daňového břemene došlo na Slovensku o 10,9%.

³⁷ OECD Revenue Statistic 2007

4.1 FRANCIE

Vysoká úroveň daňového zatížení je jeden z charakteristických rysů daňového systému Francie. Taktéž je státem s vysokým podílem příspěvků na sociální zabezpečení na celkovou úroveň daňových příjmů. Francie patří společně se Švédskem, Itálií a Belgií k zemím s nejvyšším daňovým zatížením práce v Evropské unii. Implicitní daňová sazba z kapitálových příjmů je rovněž vysoká. Naopak Francie má relativně nízký podíl ekologických daní na celkovém HDP (jen 2,4% v roce 2005).

Na evropském průměru EU-27 je podíl lokálních rozpočtů na celkových daňových příjmech Francie³⁸.

V roce 2006 Francie uskutečnila řadu reformních změn, které měly za cíl podpořit zaměstnanost, investice a konkurenceschopnost. Malým a středním podnikům byla poskytnuta podpora ve formě snížení korporátní daně. Byla zavedena povinnost uhradit daň alespoň v minimální výši v závislosti na velikosti obrátu. V roce 2007 došlo k poklesu daňových pásem ze sedmi na čtyři u osobní důchodové daně³⁹.

Základním pramenem daňového práva jsou ústavní ustanovení. V člancích 13 a 14 Deklarace člověka a občana nalezneme odkaz na nezbytnost veřejné kontribuce a na materiální rovnost mezi poplatníky. Článek 34 odstavec 2 Ústavy ze 4. října 1958 stanoví, že zákon určuje pravidla týkající se daní. Pokládá tak princip zákonnosti daní. Článek 55 ústavy dává ratifikovaným mezinárodním smlouvám nadzákonnou sílu. Povinnost platit daň je nezbytným důsledkem občanu ústavně zaručeného práva účastnit se řízení státu. Základním principem francouzského daňového systému je princip daňové solidarity poplatníků. Výše daňové povinnosti je individualizována podle konkrétní situace poplatníka, čímž se dosáhne spravedlivého zdanění⁴⁰.

³⁸ Taxation trends in the European Union 2008, dostupné na http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2008_main_results.pdf

³⁹ Kesti J., European Tax Handbook 2007, Amsterdam, IBFD 2007, str.243n

⁴⁰ Grosclaude J., Marchessou P., Droit fiscal général, Paris, Dalloz 2003, str.15n

Ve své práci uvádím jako jeden z nedostatků tuzemské právní úpravy její nepřehlednost a komplikovanost. Francouzský všeobecný daňový zákoník (Code général des impôts- CGI) je ještě nepřehlednější než náš zákon o daních z příjmů. Jeho součástí jsou i obsáhlé přílohy⁴¹. Orientovat se v daňových předpisech umí jen daňoví poradci a právníci-odborníci, kteří je používají. Oficiální výklad daňových předpisů a informace o daňovém právu pro veřejnost lze nalézt na internetových stránkách spravovaných Ministerstvem financí a ekonomie. Všeobecný daňový zákoník se skládá ze dvou částí. V první část obsahuje ustanovení týkající se režimu daní a druhá část (Livre des procédures fiscales) procesní normy upravující vztahy mezi poplatníkem a berní správou (fisc).

Francouzský daňový systém je tvořen následujícími typy daní a poplatků: mezi přímé daně patří daň z příjmů fyzických osob (Impot sur le revenu), daň z příjmů právnických osob (Impot sur le bénéfice des sociétés), majetkové daně a přímé místní daně: např. živnostenská daň (Taxe professionnelle), daň z nemovitostí (Taxe foncière) . Soustavu nepřímých daní tvoří DPH (Taxe sur la valeur ajoutée), poplatky a kolký, akcízy.

4.1.1 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob se uplatňuje za roční zdaňovací období z čistého celkového příjmu, který je souhrnem jednotlivých dílčích čistých příjmů (čl.1CGI). Předmětem zdanění je šest druhů příjmů: příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, ze závislé činnosti, z pronájmu, ze zemědělské výroby, z podnikání, z kapitálového majetku. Příjmy ze samostatné výdělečné činnosti zahrnují příjmy ze svobodných povolání (lékaři, advokáti), z licencí a úroků, z nepodnikatelské činnosti. Do kategorie příjmy ze závislé činnosti patří příjmy ze zaměstnání, důchody, příjmy z výkonu funkce statutárního orgánu.

⁴¹ www.legifrance.gouv.fr/WAspad/ListeCodes

Pro označení poplatníka používá francouzský zákonodárce různé termíny. Pojem contribuable (poplatník ve smyslu českého §2odst.1 zákona o daních z příjmů) se užívá pro obecné označení fyzické osoby nesoucí daňové břemeno. Je obsažen i procesní úpravě správy daní a poplatků (Code des Procédures fiscales). Dále ve francouzských právních předpisech nalezneme pojem assujetti (podrobený k dani). V rámci samotného mechanismu daně z příjmů zákonodárce užívá pojmy imposable (zdanitelná osoba) a passible de l'impôt (podléhající dani). **Lze tedy shrnout, že neexistuje jedna obecná definice poplatníka.**

Daň z příjmů FO se ve Francii se odvádí za celou domácnost, t.j. skupinu výdělečně činných a ostatních osob (dětí do 18let, důchodců, nezaměstnaných) žijících v jedné domácnosti. V daňovém přiznání se sečtou veškeré příjmy za všechny členy domácnosti. Příjmem pro určení základu daně jsou důchody poplatníka zvyšující jeho majetek. Základem daně je rozdíl příjmu a nákladových položek. Mezi odečitatelné položky od základu daně se řadí za prvé nákladové položky, tj. uplatnitelné relevantní výdaje v prokázané výši nebo paušální výdaje, za druhé tzv. abattements (specifická snížení základu daně zohledňující mimo jiné hlediska daňové spravedlnosti⁴²). Daňově uznatelným nákladem jsou odvody na sociální a zdravotní pojištění. Základ daně se určí součtem jednotlivých dílčích základů daně, tím dostaneme celkový hrubý důchod. Od něho se odečtou uplatnitelné ztráty z předchozích zdaňovacích období, výsledkem je celkový čistý důchod. Od celkového čistého důchodu se odečtou nezdánitelné částky. Částka, kterou provedenou operací dostaneme je čistý základ daně (revenu net imposable).

Sazba daně z příjmu je ve Francii progresivní:⁴³

Zdanitelný příjem (EUR)	Sazba
do 5 687	0
5 687 – 11 344	5,5
11 344 – 25 195	14
25 195 – 67 546	30
nad 67 546	40

⁴² Cornu G., Vocabulaire juridique, 8^e édition, Preses Universitaires de France, Paris 2000, str.2

⁴³ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.253

4.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Předmětem daně je souhrn zisků či příjmů realizovaných společnostmi a jinými právnickými osobami (čl.205 CGI). Poplatníkem daně jsou obchodní společnosti a další uskupení pokud realizují zisky z lukrativních činností. Jako lukrativní činnost je možno považovat například ekonomický zájem na řízení sdružení. Za obchodní společnost zákon považuje společnosti kapitálové (société anonyme, société par actions simplifiées, s.commandites par actions, s.a responsabilité limitée, s.coopératives) a osobní (s.en commandite simple, s.en mon collectif, s.civile). Od daně je osvobozen stát, územní samosprávné celky.

Na rozdíl od většiny zemí OECD, daň z příjmů právnických osob je ve Francii založena na teritoriálním principu, což znamená, že příjmy z podnikání vykonávaného v zahraničí nejsou ve Francii předmětem daně. Předmětem daně jsou pouze obchodní příjmy ze zdrojů ve Francii a z celosvětových pasivních příjmů, tj.například příjmy z investic. Základ daně vychází z účetního výsledku hospodaření. Je upraven o položky, které zvyšují a snižují základ daně. Základní sazba daně činí $33\frac{1}{3}\%$. Malé a střední podniky s obrátem 7 630 000 EUR či nižším, které vlastní alespoň ze 75% fyzické osoby, mají sníženou sazbu daně 15%. Tato sazba se týká zisků do 38 120 EUR. Zbývající část zisku, který přesáhne 38 120 EUR se daní základní sazbou. Tyto podniky jsou rovněž osvobozeny od povinnosti platit sociální příspěvek (příspěvek) ve výši 3,3%⁴⁴.

4.1.3 Majetkové daně

Pokud tržní hodnota majetku fyzické osoby k 1.lednu příslušného zdaňovacího období přesahuje částku 770 000 EUR, platí **daň z bohatství** (impôt de solidarité sur la fortune). Sazba je progresivně klouzavá, z majetku vyššího než 16 020 000Eur dosahuje až 1,8%. Nerezidenti odvádějí daň jen z majetku umístěného ve Francii,

⁴⁴ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.233n

rezidenti jak z majetku nacházejícího se ve Francii, tak ze zahraničního. Souhrn osobní důchodové daně, sociálních daní a daně z bohatství za příslušný rok nesmí překročit 50% hrubého ročního příjmu daňového poplatníka⁴⁵.

Domnívám se, že tento druh daně by měl být zrušen. Lidé s vyšším majetkem by neměli být znevýhodňováni vůči ostatním a platit daň jen proto, že jsou movitější než ostatní. Tato daň může být odůvodněna nanejvýš politickými důvody, než aby byla ekonomicky nutná. Zajišťuje jen cca 1 % fiskálních příjmů státu. Je často příčinou odchodu bohatých občanů do států s nižším daňovým zatížením, například do Švýcarska, Belgie apod. Stát pak přijde nejen o příjmy z daně z bohatství, ale i ostatních daní například daně z příjmu od těchto osob.

Ve Francii jsou velmi vysoké sazby daně dědické a darovací. Její výše je závislá na stupni příbuzenského vztahu a hodnotě majetku. Pohybuje se v rozmezí od 5% do 60%.

4.2 NĚMECKO

Daňovou soustavu Německa jsem do své práce zahrnula zejména proto, že se stala inspirací pro českého zákonodárce na počátku devadesátých let. Bylo vybráno jen to, co je výhodné pro stát nikoli však pro občany⁴⁶.

Ústava obsahuje základy daňového práva (Grundgesetz BGBI. I S.1, čl.105-108). SRN je federativní stát. Výlučnou pravomoc k ukládání některých místních daní (daň ze psů) mají spolkové země.

Německý daňový systém je složitý. Existují tři úrovně daní: spolkové, zemské a obecní. Nejvýznamnější přímou daní je daň z příjmů, která zahrnuje daň z příjmů fyzických a právnických osob. Vybírají ji spolkové země, které ji dále přerozdělují. Do

⁴⁵ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.255

⁴⁶ Bakeš M., Daně, poplatky a ústavní právo in Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, Linde Praha 2004, str.569

přímých daní také patří živnostenská daň, která je zároveň nejvýznamnější místní daní. Skupinu majetkových daní tvoří daň dědická a darovací, daň z nemovitostí a převodu nemovitostí. Mezi nepřímé daně řadíme daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Uvedený výčet daní není taxativní. Existují další daně, o kterých se nezmiňují vzhledem k obsáhlosti tématu, například daň z motorových vozidel, z obalů, loterií, atd.

Od 1.1.2009 je v Německu zavedena srážková daň z kapitálového majetku, která nahrazuje daň z výnosu kapitálu. Zisky fyzických osob z prodeje cenných papírů také patří k příjmům z kapitálového majetku.

4.2.1 Daň z příjmů fyzických osob⁴⁷

Základ daně tvoří součet z následujících sedmi druhů příjmů: ze zemědělské výroby a lesního hospodářství, ze živnosti, z jiné samostatné výdělečné činnosti, ze závislé činnosti a funkční požitky, z kapitálového majetku, z pronájmu, ostatní příjmy ve smyslu §22 zákona o daních z příjmů. Do skupiny příjmů osvobozených od daně se řadí například platby na zdravotní a úrazové pojištění, stipendia. Můžeme zde tedy vidět podobnost s českým daňovým systémem. Sazba daně je progresivní vy výši od 15% do 45%. Z příjmu se odpočítává nezdanitelná částka ve výši 7664 EUR u svobodných, u manželů dvojnásobek. Příjmy manželů jsou zdaňovány společně, pokud si nezvolí samostatné zdanění.

sazby pro svobodné poplatníky pro rok 2008 (pro manžele jsou částky dvojnásobné):

roční příjem (EUR)	sazba (%)	daň (EUR)
do 7 664	0	0
7 665 - 12739	15 – 23,97	0 – 988
12 740 – 52 151	23,97 – 42	989 – 13 989
52 152 – 250 00	42	13 990 – 97 086
nad 250 000	45	97 086

⁴⁷ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.273

4.2.2 Příspěvek na solidaritu

Byl zaveden po sjednocení Německa. Jeho výnosy jsou určeny na projekty pro rozvoj nových spolkových zemí. Vyměřovacím základem je vyměřená daň z příjmů fyzických a právnických osob. Sazba této daně činí 5,5%. Poplatníky jsou fyzické i právnické osoby.

4.2.3 Církevní daň

V žádné jiné zemi, o kterých pojednávám ve své práci církevní daň není. Členové církve, fyzické osoby, platí církevní daň. Právnické osoby ji neplatí. Vyměřovacím základem je daň z příjmů fyzických osob. Sazba daně závisí na spolkových zemích a pohybuje se v rozmezí 8 a 9%. Daň vybírá správce daně.

4.2.4 Živnostenská daň

Živnostenskou daní jsou zdaněny příjmy živnostníků, osobních i kapitálových společností. Sazba je od roku 2008 3,5%. Oproti minulým letem si ji od 1.1. 2008 není možno započíst na daň z příjmů. Vedle základní spolkové sazby (3,5%) mají obce pravomoc stanovit koeficient pro výpočet této daně. Koeficient činí 200% v případě, že obec nestanoví vyšší koeficient. Ve velkoměstech je koeficient vyšší, například v Mnichově je koeficient 490%. Základ daně získáme vynásobením zdanitelného výnosu z podnikání sazbou daně. Základ daně vynásobený koeficientem pro výpočet daně tvoří daňovou povinnost⁴⁸.

4.2.5 Daň z příjmů právnických osob

Mezi obchodní společnosti v Německu řadíme společnosti osobní (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, sdružení, Partnerschaft Gesellschaft,

⁴⁸ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.265

Partnernrederei, tiché společnosti) a kapitálové (společnost s ručením omezeným, akciová společnost, komanditní společnost na akcie). Poplatníkem daně z příjmů právnických osob jsou společnosti uvedené v zákoně o daních z příjmů, například akciová společnost, společnost s ručením omezeným. Společnosti v zákoně nevyjmenované daň neplatí. Společníci daní zisk individuálně, podle svého podílu na společnosti. Na rozdíl od Francie, kde je daň založena na teritoriálním principu, německé právnické osoby mají daňovou povinnost z příjmů dosažených ze zdrojů v tuzemsku i zahraničí. Zahraniční právnické osoby zdaňují jen příjmy dosažené ze zdrojů v Německu. Základem daně jsou zdanitelné příjmy snížené o náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů a odečitatelné položky. Při zdanění právnických osob se uplatňuje lineární sazba daně, která je od roku 2008 snížena z původních 25% na 15%. Navíc jsou právnické osoby povinny odvádět živnostenskou daň a příspěvek na solidaritu⁴⁹.

4.2.6 Příspěvky na sociální pojištění

Zaměstnanci platí příspěvky na důchodové, zdravotní pojištění, pojištění v nezaměstnanosti a pojištění pro případ invalidity a stáří. U každého příspěvku je procentem z měsíční mzdy stanovena jeho výše a maximální výše vyměřovacího základu, ze kterého se vypočítají. Osoby samostatně výdělečně činné si mohou dobrovolně zvolit zákonný režim a platit příspěvky na důchodové, zdravotní pojištění a pojištění pro případ invalidity a stáří jako zaměstnanci nebo se rozhodnout pro soukromé pojištění. V obou případech výši příspěvků určuje pojišťovna. Zaplacené příspěvky lze odečíst od základu daně u daně z příjmů⁵⁰.

Domnívám se, že snížení sazby na 15% byl krok správným směrem. Došlo tím ke snížení celkového daňového zatížení právnických osob. Německo se stalo se lákavější pro zahraniční investory.

⁴⁹ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.261n

⁵⁰ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.280

V Německu jsou od 1.1.2009 úroky z bankovních vkladů a dividend zdaňovány srážkovou daní ve výši 25%, oproti tomu v České republice jsou příjmy z dividend a podílů na zisku zatíženy 15% daní.

4.3 VELKÁ BRITÁNIE

Právní systém Velké Británie patří k typu právní kultury common law. Mezi prameny práva patří soudní precedenty (judge-made law), zákony (statue law), obyčej a doktrína. Obyčej a doktrína jsou doplňující prameny. Pramenem práva v oblasti daní jsou zejména zákony přijaté parlamentem, které jsou každý rok novelizovány finančním zákonem (Finance Act). Soudní precedenty jsou rovněž pramenem. Spojené království Velké Británie a Severního Irska se řadí společně s Irskem k zemím s nejnižší daňovou kvótou ve srovnání s průměrem EU⁵¹. Mezi výhody systému patří různé daňové úlevy a nízké odvody zaměstnavatele na sociální a zdravotní pojištění. Daně a odvody na sociální a zdravotní pojištění vybírá vládní úřad HM Revenue & Customs.

Pro daň z příjmů zdaňovací období začíná 6.dubna a končí 5.dubna následujícího roku. Daňoví poplatníci musí podat daňové přiznání za uplynulý finanční rok nejpozději do 30.října v papírové podobě nebo do 31.ledna v elektronické podobě. Nedodržení termínu je sankcionováno pokutou⁵².

4.3.1 Daň z příjmů fyzických osob

Zákony Income and Corporation Taxes Act 1988 a Taxation of Chargeable Gains Act 1992 jsou pramenem práva v oblasti daně z příjmů fyzických osob.

Subjektem daně jsou fyzické osoby a trusty (soubory majetku svěřeného do správy).

⁵¹ viz příloha č.3 (daňová kvóta)

⁵² Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 857n.

Osoby s trvalým pobytem na území Velké Británie (rezidenti) zdaňují své celosvětové příjmy. Nerezidenti platí daň pouze z příjmů vzniklých na území Velké Británie. Předmětem daně jsou příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti, ze závislé činnosti a funkční požitky, z kapitálového majetku a dividend, z pronájmu nemovitostí, ze zdrojů v zahraničí.

sazby daně pro zdaňovací období 2008 – 2009⁵³:

S A Z B A			
příjem (GBP)	dividendy	úspory	ostatní
do 2 320	10%	10%	20%
2 321 – 36 000	10%	20%	20%
nad 36 000	32,5%	40%	40%

Sazba daně je progresivní, v závislosti na výši příjmů ve třech úrovních. Jsou zavedeny tři odlišné sazby, podle toho zda se jedná o příjmy z dividend, úspor či ostatní příjmy (non-savings). Do kategorie ostatní řadíme příjmy ze zaměstnání, majetku, důchodů, zisky z podnikání. Od zdaňovacího období 2008 – 2009 se na ostatní příjmy do 2 320 GBP za rok aplikuje sazba 20%. V předchozích letech byly tyto příjmy zdaňovány sazbou 10%. Rovněž došlo ke snížení sazby u ostatních příjmů pokud je roční příjem 2 321 – 36 000 GBP z 22% na 20%. Desetiprocentní sazbou jsou v současné době zdaňovány pouze příjmy z dividend a úspor do výše 2 320 GBP za rok.

Na rozdíl od Německa, kde příjmy manželů jsou zdaňovány společně, ve Velké Británii manželé daní své příjmy samostatně.

4.3.2 Daň z příjmů právnických osob (corporation tax)

Daň se platí právnické osoby ze všech příjmů včetně kapitálových zisků. Sazba daně je odstupňována podle zisku.

⁵³ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 856

sazby daně pro rok 2008⁵⁴:

Roční zisk (GBP)	Sazba daně
do 300.000	21%
300.001 - 1.500.000	29,75%
nad 1.500.000	28%

Od zdaňovacího období 2008 právnické osoby se ziskem vyšším než 1 500 000 GBP platí daň ve výši 28%. Oproti minulým letem došlo ke snížení o 2%. Sazba pro malé společnosti s ročním ziskem do 300 000 GBP je 21%. Od 1.4.2009 měla být zvýšena nižší sazba daně zvýšena z 21% na 22%. Toto zvýšení však bylo odloženo k 1.4.2010.

Zdaňovací období pro daň z příjmů fyzických a právnických osob není totožné. Pro daň z příjmu právnických osob počíná 1.dubnem a končí 31.březnem. Většině firem ve Velké Británii končí účetní rok 31.3. Daň musí být zaplacená do 9 měsíců po konci účetního roku. Velké firmy, tj.se ziskem nad 1,5 mil. GBP, platí daň ve čtvrtletních splátkách. Ve Velké Británii neexistují žádné místní daně z příjmů pro právnické osoby.

Společnosti zabývající se těžbou ropy a zemního plynu platí daň z příjmů (a dodatkovou daň z příjmů) a daň z příjmů z ropy (petroleum revenue tax). Příjmy z nalezišť, kterým byl dán souhlas k výzkumným pracem po 16.březnu 1993 jsou zdaněny daní z příjmu právnických osob. Pro rok 2008 je sazba této daně 30% na zisky z těžby ropy (oil extraction and rights), 19% pro malé společnosti. Pokud předmětem podnikání společnosti jsou ještě další aktivity mimo těžby ropy a zemního plynu, tyto naposledy uvedené tvoří zvláštní obchod, který je odlišný od ostatních činností společnosti. Společnosti těžící ropu a zemní plyn ze Severního moře platí dodatkovou daň z příjmů (supplementary corporation tax) 20%. Daň z příjmů z ropy platí společnosti z příjmu z nalezišť, kterým byl dán souhlas k výzkumným před 15.březnem 1993. Sazba této daně je 50%.

⁵⁴ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 842

4.3.3 Příspěvky na sociální pojištění

Na rozdíl od Německa či Švédska, Velká Británie je země, kde jsou nízké příspěvky na sociální pojištění. Rozlišují se 4 skupiny (class): do skupiny 1 patří zaměstnanci. Zaměstnanec odvádí 11%, pokud je jeho mzda 105 – 770 GBP týdně. Pokud vydělává méně než 105 GBP týdně, neplatí žádné pojištění. Osoba samostatně výdělečně činná (skupina 2) odvádí na pojištění 2,30 GBP týdně, pokud je roční výdělek vyšší než 4825 GBP a zároveň nepřevyší částku 5435 GBP. V případě, že je nižší než 4825 GBP, neplatí žádné pojištění. Dobrovolné příspěvky na sociální pojištění (skupina 3) ve výši 7,80 GBP týdně platí nerezidenti nebo nezaměstnaní, aby si zachovali nárok na dávky sociálního zabezpečení. Osoba samostatně výdělečně činná, jejíž roční zisk je 5435–40 040 GBP (skupina 4), odvádí 8% ze zisku. Pokud je roční zisk vyšší než 40 040 GBP, odvádí ještě 1% ze zisku nad tuto hranici. Příspěvky na sociální pojištění nejsou odčitatelné od daně z příjmů⁵⁵.

Daňová soustava Velké Británie má mnoho společného s daňovou soustavou Irska. Jako příklad uvádím strukturu zdanitelných příjmů. Od daňového systému Německa se liší výši příspěvků na sociální pojištění, ve Velké Británii jsou nízké. Ve většině zemí Evropské unie existuje jediná sazba pro daň z příjmů právnických osob. Velká Británie má sazby 3 v závislosti na výši ročního příjmu.

4.4 IRSKO

Irsko patří mezi nejrychleji se rozvíjející země Evropské unie, která se snaží získat příliv pracovních sil. Proto také nepřijala žádné omezení pracovního trhu. Daňový systém v Irsku je považovaný za velmi jednoduchý a průhledný. Vyznačuje se relativně nízkou úrovní daňového zatížení oproti ostatním evropským zemím.

⁵⁵ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 858

Přímé daně jsou nejnižší v Evropské unii. Nízká sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 12,5% přitahuje zahraniční investory. Pro Irsko je typický malý počet odčitatelných položek a výjimek. Dalším charakteristickým rysem irského daňového systému je velmi vysoký podíl centrální vlády na celkových daňových výnosech. Z čehož vyplývá, že Irsko je zemí s velkou centralizací. Místní vlády mají pouze malý rozsah pravomocí. Irsko je zemí s nízkým podílem pojistného na sociální zabezpečení, pro srovnání odpovídá zhruba jedné třetině průměru Evropské unie. Zaměstnanci mají hlavní podíl na platbách na sociální zabezpečení. Zdanění práce je velmi mírné.

Výběr daní a poplatků je v kompetenci Office of the Revenue Commissioners.

Daňové přiznání je jednoduché a administrativně málo náročné.

Vláda se snaží získat prostředky do státní pokladny především z nepřímých daní a poplatků. Ve srovnání s ostatními zeměmi EU jsou v Irsku vysoké sazby DPH: základní 21% a snížené 0; 4,8 a 13,5%.

4.4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Právní úprava daně z příjmů fyzických osob je obsažena v Taxes Consolidation Act 1997, který je každoročně novelizován finančním zákonem (Finance Act).

Zdanitelné příjmy jsou rozděleny do několika kategorií (schedular system) podle zdroje příjmu: příjmy z úroků a dividend, z podnikání, z jiné samostatné výdělečné činnosti, ze zaměstnání, ze zdrojů v zahraničí, z pronájmu pozemků, z účasti na domácích společnostech a z ostatních zdrojů. V uvedeném výčtu chybí kapitálové zisky. Je to proto, že kapitálové zisky jsou zdaňovány podle jiného zákona – Capital Gains Act 1973.

sazby pro rok 2008⁵⁶:

osobní stav	příjmy (EUR)
svobodný, vdovec bez vyživovaných dětí	35 400
svobodný, vdovec s vyživovanými dětmi	39 400
manželé, 1 výdělečně činný	44 400
manželé, oba výdělečně činní	44 000 – 70 800

Sazby se uplatňují v pásmech podle osobního stavu poplatníka. Jejich výše je pro rok 2008 20% základní a 41% zvýšená. Například u manželů, z nichž je pouze jeden výdělečně činný se použije základní sazba, pokud je jejich roční příjem do 44 400 EUR. Příjmy nad stanovený limit podléhají sazbě zvýšené. Nezdánitelná část základu je 5 210 EUR, pro manžele je tato částka dvojnásobná.

Sazba pro kapitálové zisky je lineární, pro rok 2008 je 20%. Příjmy do výše 1 270 EUR jsou vyňaty ze zdanění.

4.4.2 Daň z příjmů právnických osob

Tuzemské právnické osoby odvádějí daň z celosvětových příjmů, nerezidentní podléhají dani z příjmů ze zdrojů v Irsku a z příjmů z nemovitého majetku umístěného v Irsku. Podobně jako u fyzických osob, příjmy se rozdělují do kategorií (schedules). Dani nepodléhají dividendy z domácích zdrojů s určitými výjimkami, příjmy z patentů a z hospodářských lesů. S účinností od 1.1.2008 osvobození příjmů z patentů je limitováno částkou 5 milionů euro za rok.

Sazba daně je 12,5%. Některé neobchodní zisky a činnosti zatěžující životní prostředí jsou zdaňovány sazbou 25%⁵⁷. V roce 2008 finanční zákon (Finance Act) zavedl daň ze zisků z pronájmu majetku (Profits Resource Rent Tax), jejíž sazba se pohybuje od 5% do 15%. Platí ji společnosti obchodující s ropou kromě daně z příjmů

⁵⁶ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 384

⁵⁷ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 367n

právnických osob. Kapitálové zisky, které jsou zahrnovány do základu daně, se zdaňují sazbou 20%. Ztráty mohou být do dalších let přenášeny neomezeně.

Nejen sazba daně 12,5% je motivačním prvkem pro zahraniční investory, ale také incentivy, které jsou charakteristické pro Irsko. Jejich příkladem jsou zvýšené sazby odpisů až do výše 100% v prvním roce pro firmy působící ve vybraných oblastech, dále snížená daň z příjmů ve výši 10% u zisků z výrobní činnosti. Pojem zahrnuje široký okruh činností. Snížená sazba se bude uplatňovat až do roku 2010. Poté bude nahrazena základní sazbou 12,5%.

4.4.3 Příspěvky na sociální pojištění

Příspěvky na sociální pojištění platí zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné do věku 65let. Neplatí se z penzí a z investic. Od příspěvků jsou osvobozeni zaměstnanci s příjmem 352 EUR či nižším týdně. Pokud mají vyšší příjem, platí 4%, maximálně 50 700 EUR. Minimální částka, kterou platí osoby samostatně výdělečně činné je 253 EUR za rok. Jinak platí 3% z příjmů.

Příspěvky na zdravotní pojištění platí osoby s týdenním příjmem minimálně 480 EUR⁵⁸.

Oba druhy příspěvků nejsou odčitatelné od základu daně z příjmů. Právní úprava zvýhodňuje zaměstnance s nízkými příjmy.

Irská daňová soustava je v konstrukci některých daňově právních prvků, například předmětu daně, je podobná britské. Nízká sazba zdanění právnických osob je stimulem pro hospodářský růst.

Domnívám se, že irský daňový systém by se mohl stát inspirací pro daňovou politiku ČR. Jeho vývoj je spojen s vyrovnaným rozpočtem, vysokou úrovní zaměstnanosti. Přímé zdanění je nízké, což kladně ovlivňuje hospodářský růst.

⁵⁸ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 385n

4.5 SLOVENSKO

V letech 2003- 2006 proběhla na Slovensku daňová reforma. Důvodů reformy bylo několik. Jednak to byla komplikovanost stávající právní úpravy, harmonizace s právem EU a závazek splnit maastrichtská kritéria k přijetí Eura. Cílem reformy bylo vytvořit příznivé podmínky pro podnikání a zahraniční investice, nejen z pohledu obchodních společností, ale i jednotlivců.

Jejím výsledkem bylo zavedení lineární daně z příjmů ve výši 19%, základní sazby DPH 19%. Došlo k přesunutí daňového břemene z přímých daní na nepřímé, odstranění zvláštních daňových režimů. Jednoduchý systém a jednoduchá kontrola měly za cíl minimalizovat daňové úniky. Daň dědická a darovací byly zrušeny k 31.12.2003. Dále byla zrušena daň z převodu a přechodu nemovitostí k 1.1.2005.

Domnívám se, že příčinou zvýšení přílivu zahraničního kapitálu do slovenské ekonomiky nebylo jen zavedení rovné daně, ale zároveň i současné provedení hospodářské a institucionální reformy. Je proto nutné nahlížet na příčinu zvýšení přílivu zahraničního kapitálu komplexně v celém jejím kontextu včetně zohlednění všech aspektů.

4.5.1 Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníkem s neomezenou daňovou povinností je osoba, která má na území Slovenské republiky bydliště nebo se tam obvykle zdržuje. Jeho daňová povinnost se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území Slovenské republiky i ze zahraničí. Poplatníci s omezenou daňovou povinností platí daň jen z příjmů plynoucích ze zdrojů na území Slovenské republiky. Vymezení poplatníka daně je shodné s právní úpravou u nás.

Základ daně je tvořen součtem dílčích základů daně z jednotlivých druhů příjmů (tj.příjmy ze závislé činnosti, z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu, z kapitálového majetku a ostatní příjmy). Stejně jako v České republice, jsou na Slovensku od daně osvobozeny dávky ze zdravotního, sociálního pojištění,

stipendia ze státního rozpočtu, z prostředků nadací včetně obdobných plnění poskytovaných ze zahraničí atd.

Před reformou byla sazba daně z příjmů fyzických osob progresivní. Od 1.1. 2004 byla reformou zavedena sazba lineární ve výši 19% ze základu daně sníženého daňovou ztrátou a o nezdanitelné části základu daně.

Slovenský zákon o dani z příjmů rozlišuje odpočet od daně a srážky z daně. Od základu daně je možné odečíst maximálně 12 000 SKK za rok za příspěvky na doplňkové důchodové spoření, pojistné na životní pojištění. Srážkami z daně jsou základní nezdanitelná část základu daně a dodatečnou srážku pro manžela či manželku bez příjmu. Výše nezdanitelné části základu daně je odvozena od životního minima⁵⁹. U poplatníka, jehož základ daně je 513 000 SKK či nižší, je základní nezdanitelnou částí základu daně 98 496 SKK (tj. 19,2 násobek životního minima). Při základu daně vyšším než 513 000 SKK, základní nezdanitelnou částí základu daně je rozdíl mezi 226 746 SKK (44,2 násobkem životního minima) a jednou čtvrtinou základu daně. Pokud je výsledek menší než nula, je základní nezdanitelnou částí základu daně ročně na poplatníka nula.

4.5.2 Daň z příjmů právnických osob

Jak je uvedeno výše, jedním z důvodů reformy bylo harmonizovat slovenské právo s právem EU a implementovat jeho směrnice do právního řádu. Jedná se zejména o směrnice o fúzích, o mateřských a dceřiných společnostech, o úrocích a licenčních poplatcích.

Základ daně tvoří rozdíl mezi příjmy a výdaji potřebnými k dosažení těchto příjmů. Ze základu daně lze odečíst daňovou ztrátu po dobu 5 let, pokud v následujícím roce po roce čerpání dosáhne zisku. Od 1.ledna 2008 již není možné odečíst daňovou ztrátu u právního nástupce, pokud dojde k fúzi ztrátových a ziskových podniků za účelem dosažení snížení daňové povinnosti.

⁵⁹ životní minimum pro rok 2008: 5130,-SKK

Od daně jsou osvobozeny mimo jiné příjmy z prodeje majetku zahrnutého do konkurzní podstaty, výnosy ze státních dluhopisů Slovenska vydaných a registrovaných v zahraničí, finanční prostředky z grantů poskytnutých na základě mezinárodních smluv, členské příspěvky přijatých profesními komorami, politickými stranami. Od 1.1.2004 došlo ke snížení sazby daně z původních 25% na 19%.

4.5.3 Příspěvky na sociální pojištění

Příspěvky musí platit zaměstnanci i zaměstnavatelé. U všech typů kromě úrazového pojištění jsou stanoveny maximální limity, které nelze překročit. Jedná se o příspěvky na důchodové pojištění (zaměstnanec: 4% ze mzdy, zaměstnavatel: 14% ze mzdy), zdravotní pojištění (4%, 10%), invalidní pojištění (oba 3%), nemocenské pojištění (oba 1,4%), pojištění pro případ nezaměstnanosti (oba 1%). Zaměstnavatel dále platí příspěvky na úrazové pojištění (0,8%), do rezervního fondu (4,75%), do garančního fondu (0,25%). Příspěvky jsou odčitatelné od daně z příjmů právnických osob⁶⁰.

⁶⁰ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str.691 a 700

5. SROVNÁNÍ DAŇOVÝCH SOUSTAV

Daňové soustavy jsou ovlivňovány mnoha faktory. Jsou jimi historické, geografické, ekonomické a politické faktory. Postupně se formovaly skupiny zemí, jejichž daňové soustavy jsou podobné. Pokud srovnáme daňové soustavy Irska a Velké Británie, můžeme mezi nimi vyzorovat jisté podobnosti, například v obou zemích jsou daňové zákony každoročně novelizovány pomocí Finance Act.

Co se týče přímých daní, subjekt daně je ve všech srovnávaných zemích podobný. Státy se naopak liší sazbách, předmětu daně a daňových úlevách.

Subjektem daně jsou v zásadě rezidenti a nerezidenti. Rezidenti zdaňují své celosvětové příjmy, nerezidenti pouze příjmy ze zdrojů na území daného státu. Pro stanovení, zda se jedná o rezidenta či nerezidenta je určující u fyzické osoby bydliště nebo zda se v dané zemi obvykle po určitou dobu zdržuje, u právnické osoby je to sídlo.

Předmětem daně je v České republice, Německu, Francii a na Slovensku celkový základ daně, který je tvořen dílčími základy daně, zdaněn jednou sazbou daně. Ve Velké Británii a Irsku zdanitelné příjmy plynou z několika kategorií (schedules). Zdaňování kapitálových zisků v těchto dvou zemích upravuje zvláštní zákon, tudíž existuje samostatný základ daně a odlišná sazba než pro příjmy z ostatních zdrojů. Ze srovnávaných států pouze ve Francii je daň z příjmů právnických osob založena na teritoriálním principu. Předmětem daně jsou pouze obchodní příjmy ze zdrojů ve Francii a z celosvětových pasivních příjmů, tj. například příjmy z investic. Příjmy z podnikání vykonávaného v zahraničí nejsou ve Francii předmětem daně.

Příspěvky na sociální pojištění jsou ve Velké Británii a Irsku nižší než v Německu či Francii. Ve srovnání s průměrem Evropské unie, v Irsku je nízký podíl pojistného na sociální pojištění. Na platbách na sociální pojištění se hlavně podílejí zaměstnanci. Ve srovnání s Německem, v Irsku příspěvky na sociální a zdravotní pojištění nelze odečíst od základu daně.

Státy rovněž zohledňují sociální a rodinné postavení poplatníků. Státy uplatňují daňové úlevy, jedná se o odpočty upravující základ daně a zápočty (slevy na dani) snižující daňovou povinnost. Odpočty od základu daně se dělí na standardní a nestandardní. Standardní odpočty nezávisí na skutečných výdajích poplatníků a je dosažitelné pro všechny poplatníky. Mezi ně patří základní nezdánitelná část základu daně. Oproti tomu nestandardní odpočty závisejí na skutečných výdajích a jsou limitovány. Jejich účel je stimulovat poplatníky k určitému chování, aby například spořili nebo se účastnili v důchodových fondech⁶¹.

Postavení poplatníka může být rovněž zohledněno prostřednictvím společného zdanění manželů nebo rodin. Ve Francii se daň z příjmů fyzických osob odvádí za celou domácnost. V Německu jsou příjmy manželů zdaňovány společně, pokud si nezvolí samostatné zdanění. Naopak ve Velké Británii manželé daní své příjmy samostatně. V České republice do 31.12.2007 existoval institut společného zdanění manželů. Novelou provedenou zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů byla zavedena lineární daň. Díky ní společné zdanění manželů ztrácí smysl.

Domnívám se, že by státy měly pečlivě zvažovat kolik úlev na daních budou ve své legislativě mít. Jejich velký počet totiž způsobuje složitost a nepřehlednost právní úpravy, což přináší velké náklady na obou stranách a dává prostor pro daňové úniky.

Sazba u daní z příjmů fyzických osob je ve všech státech, o kterých je pojednáváno kromě Slovenska, progresivní. Pouze na Slovensku je sazba lineární. V posledních letech je trendem zavádění lineárních sazeb i u fyzických osob. Podrobněji je o této problematice pojednáno v kapitole 2.5. U daní z příjmů právnických osob většina zemí uplatňuje sazbu lineární.

Daňové soustavy lze srovnávat prostřednictvím daňové kvóty. Při pohledu na výši daňové kvóty⁶² v jednotlivých členských státech lze pozorovat odlišnosti v její výši. Nejvyšší daňové zatížení je ve skandinávských zemích a Francii. K zemím s nízkou daňovou kvótou patří Irsko, Slovensko. Francie se řadí k zemím s nejvyšším

⁶¹ Kubátová K., Vítek L., Daňová politika. Teorie a praxe, Codex, Praha 1997, str.158n

⁶² viz příloha č.3

daňovým zatížením práce v Evropské unii. Ze srovnávaných zemí je nejvyšší sazba daně z příjmů právnických osob ve Francii, nejvyšší sazba DPH je v Irsku. Jak již bylo uvedeno výše, Irsko se snaží získat prostředky do státní pokladny především z nepřímých daní a poplatků. Zatímco v Irsku je přímé zdanění nízké, sazby DPH jsou ve srovnání s ostatními zeměmi EU vysoké.

Poněkud kontraproduktivní je ve Francii daň z bohatství, kterou platí fyzické osoby, jejichž tržní hodnota majetku je vyšší než 770 000 EUR. **Domnívám se, že tento druh daně by měl být zrušen. Není ekonomicky nutná, protože tvoří jen 1% z celkových příjmů státu z daní. Mnozí daňoví poplatníci z tohoto důvodu mění daňový domicil.**

Zvláštností německé daňové soustavy je příspěvek na solidaritu a církevní daň. Výnosy z příspěvku na solidaritu jsou určeny na projekty pro rozvoj nových spolkových zemí. Poplatníky jsou fyzické i právnické osoby. Církevní daň platí jen fyzické osoby, které jsou členy církve. Z ostatních členských zemí Evropské unie církevní daň existuje také v Dánsku.

6. SOUSTAVA DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE

6.1 Daňová reforma po 1989

V roce 1989 došlo k významným politickým a ekonomickým změnám, které se týkaly i zdanění. Součástí přechodu z centrálně plánované ekonomiky na tržní byla i podstatná daňová reforma. Daňová soustava musela být přizpůsobena novým podmínkám.

V centrálně plánovaných ekonomikách je základním nástrojem řízení centrální plán. Daně ho pomáhají finančně zajišťovat. Silná redistributivní funkce je charakteristická pro daně v centrálně plánovaných ekonomikách. Daně nebyly neutrální z hlediska zdroje příjmu, formy vlastnictví, druhu podnikání či typu podnikající osoby. Měly i politické funkce – potlačovaly některé soukromé aktivity.

V letech 1990-92 došlo k dílčím změnám v daňových zákonech. Jednou z nejvýznamnějších byly změny v dani z obratu. Velmi významným příjmovým kanálem se po roce 1953 (uskutečněna daňová reforma) stala rozdílová daň z obratu. Počátkem roku 1990 rozptyl výnosu daně z obratu činil od 291 do 183% z obchodní ceny. Záporná sazba, které byla například u potravin a paliv, znamenala dotaci maloobchodních cen. Naopak na oděvy, strojírenské výrobky byla uvalena vysoká sazba daně z obratu. Následkem toho byla deformována spotřeba a výroba. Postupně byla zrušena záporná daň z obratu u potravin, průmyslových výrobků, dodateková daň z obratu. K 1.1.1991 byly zavedeny 4 sazby daně z obratu oproti více jak 1500 sazbám na začátku roku 1990. Důsledkem těchto změn došlo k poklesu rozptylu daňového výnosu⁶³.

K 1.lednu 1993 (tj.až po rozdělení Československa na Českou a Slovenskou republiku) vešly v platnost nové daňové zákony. Došlo k výrazným změnám ve srovnání s předcházejícím daňovým systémem. Jedná se nejradikálnější daňovou

⁶³ Klak J., Na cestě k daňové reformě, Národní hospodářství, 12/91, str.3n

reformu v naší historii. Základními cíli reformy bylo zavést systém daní odpovídající tržní ekonomice na zásadě spravedlnosti, efektivnosti a jednoduchosti, snížit daně podniků, omezit přerozdělování mezi subjekty, vytvořit novou správu daní s odborným aparátem a minimalizovat daňové úniky. Bylo nutné zavést daň z přidané hodnoty, všeobecnou osobní důchodovou daň⁶⁴. Daň z obratu byla zrušena a nahradila ji daň z přidané hodnoty. Z daňového systému bylo vyňato sociální zabezpečení. Byly vytvořeny dva samostatné systémy: sociálního a zdravotního pojištění. Nová daňová soustava byla slučitelná s povahou tržní ekonomiky a výrazně rozšířila celkovou daňovou základnu. Byly zavedeny základní tři daňové kanály, tj. spotřební daně, zdanění příjmů a příspěvky na sociální zabezpečení. Majetek podléhal o mnoho menšímu zdanění než v předchozím systému. Daňovou reformou byl zahájen proces harmonizace české daňové soustavy s daňovými soustavami OECD, zejména se zeměmi Evropské unie.

Zákon o daních z příjmů byl tvořen ve stejné době, kdy vznikal obchodní zákoník. Privatizace a restituce majetku rovněž vyžadovala novelizace zákona o daních z příjmů. Postupnými změnami byla narušena systematickosti zákona. Zákonná úprava byla rozšiřována o nové prvky. Do zákona dostávaly různé druhy daňových úlev, příjmů osvobozených od daně. Pro správce daně se ověřování oprávněnosti jejich uplatnění stala celkem složitou a náročnou. K dalším důležitým změnám patří také zavedení minimálního základu daně pro podnikatele, institut společného zdanění manželů, možnost stanovení základu daně paušální částkou u podnikatelů, zvýšení procenta paušálních výdajů a další. V souvislosti se zákonem o investičních pobídkách byl v roce 2000 v zákoně o dani z příjmů zaveden institut slevy na dani pro příjemce investičních pobídek.

Významnou změnou zákona o daních z příjmů byla implementace práva Evropské unie s cílem dosáhnout harmonizace s právem Společenství, doplněná do zákonné úpravy s účinností ke dni vstupu České republiky do Evropské unie, tj. k 1. 5. 2004.

⁶⁴ Šourek S., Turek K., Běhan P., Nová daňová soustava 1.díl, Prospektrum, 1993, str.11n

V současné době je charakteristickým rysem právní úpravy daní z příjmů velký počet dílčích novel, kde nemalá část byla navržena přímo v Poslanecké sněmovně. Mám za to, že sice na jednu stranu přinesly zpřesnění jednotlivých ustanovení, ale na druhou stranu se právní úprava stala nepřehlednou a komplikovanou. Navíc časté změny legislativy nepřispívají k právní jistotě.

6.2 Daňová reforma 2008

V posledních letech se stále víc, nejen mezi členskými zeměmi Evropské unie, stává intenzivnější daňová konkurence. Státy se snaží vytvářet co nejpříznivější podmínky v oblasti přímých daní, konkrétně daní z příjmů. Snaží se o udržení daňových příjmů na svém území a o vytvoření příznivého prostředí pro poplatníky z jiných zemí, kteří by se rozhodli změnit daňový domicil. Stát by tak rozšířil stávající daňové příjmy. U nepřímých daní je prostor pro státy omezen harmonizačními předpisy.

Díky změnám zákona o daních z příjmů účinným od 1.1.2008. Česká republika se stala přitažlivější pro daňové poplatníky. Došlo k tomu jednak snížením daní z příjmů, dále rozšířením pravidel pro osvobození zisků z prodeje účastí a dividend ve skupině. Naposledy uvedenou změnou byl otevřen prostor pro příliv zahraničního kapitálu hlavně do holdingových společností.

Před reformou bylo jedním z největších problémů českého daňového systému vysoké daňové zatížení práce a vysoké sociální příspěvky. Stále více se ukazovalo být nezbytným provést daňovou reformu. Jak je výše uvedeno, poměrně zásadní změny do daňových zákonů přinesl zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů s účinností od 1.1.2008. Novelizace se týkala daně z příjmů, majetkových daní i nepřímých daní. Následující část pojednává o změnách v těchto daních.

6.2.1 Daň z příjmů

V oblasti daní z příjmů fyzických osob se místo progresivní sazby daně zavedla lineární daň ve výši 15% pro rok 2008. Ačkoli mělo dojít v roce 2009 ke snížení sazby, novelou bylo zrušeno. V roce 2009 tedy zůstává sazba 15%. Základ daně byl

rozšířen o sociální a zdravotní pojištění placené zaměstnancem. Institut společného zdanění manželů ztrácí smysl díky lineární sazbě daně. § 6 odst.13 zákona o daních z příjmů zakotvuje princip superhrubé mzdy. Do konce roku 2007 se daň počítala ze hrubé mzdy. Od roku 2008 to bude ze součtu hrubé mzdy zaměstnance plus pojistného na sociální a zdravotní pojištění, které je povinen hradit za zaměstnance zaměstnavatel. Ze superhrubé mzdy budou mít prospěch hlavně zaměstnanci s dětmi. Díky snížení daně nejvíce na dani ušetří občané s nadprůměrnými příjmy. Mají teď daňovou povinnost jednu z nejnižších v Evropské unii.

Změny v dani z příjmů u fyzických osob podnikatelů se týká zejména §7. Od roku 2008 je zrušen minimální základ daně a také rozdělení příjmů do více zdaňovacích období. Dále si již nelze odečíst příspěvky na sociální a zdravotní pojištění.

Podnikatelé a firmy mohou v nejasných či sporných případech požádat finanční úřad o závazné posouzení. Jedná se například o tyto otázky: výpočtu části nákladů spojených s provozem nemovitostí, které je zčásti používána k podnikání či zda je zásah do majetku (odepisovatelným) technickým zhodnocením nebo zda-li se jedná o přímý náklad. Posouzení je zpoplatněno částkou 10.000 Kč.

Změn v oblasti daně z příjmů právnických osob je hodně. Není mým záměrem vyjmenovat všechny. Tím je vymezit jen ty nejdůležitější. Jednak došlo ke snížení sazby daně z 24% na 21% v roce 2008. V následujících letech bude docházet k postupnému snižování daně až na sazbu 19% od 1.1.2010. Firma může účtovat kalendářním roce nebo v hospodářském roce. Hospodářský rok začíná prvním dnem některého kalendářního měsíce s výjimkou ledna. Nutně tak nastane situace, že během hospodářského roku budou v následujících letech platit sazby dvě. Vystává tak otázka, kterou sazbu použít? V tomto případě se použije daňová sazba platná k prvnímu dni daného období. Došlo ke změně oproti právní úpravě před reformou, kdy se platila sazba platná k poslednímu dni daného období.

Dále došlo k rozšíření daňového osvobození i na dividendy přijaté od dceřiných společností se sídlem mimo EU a k osvobození od daně z příjmů právnických osob u kapitálových výnosů z prodeje akcií a podílů dceřiných společností za určitých omezujících podmínek (například dceřiná společnost musí v zemi, kde má sídlo

podléhat dani z příjmů ve výši alespoň 12%, s danou zemí musí být uzavřena dohoda o zamezení dvojího zdanění).

Byl zrušen limit pro pořizovací ceny ve výši 1.500.000,-Kč u osobních automobilů. Dále byla zrušena odpisová skupina 1a, osobní automobily jsou od roku 2008 zahrnuta do druhé odpisové skupiny. Došlo tím k prodloužení doby odepisování na pět let. Ustanovení se vztahuje na všechna plně neodepsaná osobní auta k 1.lednu 2008.

6.2.2 Nepřímé daně

Zvýšila se snížená sazba daně z přidané hodnoty z pěti na devět procent. Zboží a služby, kterých se změna týká, jsou uvedeny v příloze č.1 a 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Jedná se o potraviny, tiskoviny, hromadnou dopravu.

Nově je zavedena možnost skupinové registrace k dani z přidané hodnoty. Plnění mezi jednotlivými členy skupiny DPH nepodléhá, protože skupina je považována za jednoho plátce DPH.

Od 1.1.2009 nabyla účinnosti rozsáhlá novela zákona o DPH, která harmonizuje české právo s předpisy EU⁶⁵ a upřesňuje některá výkladově nejasná ustanovení. Došlo k mnoha změnám, v následující části uvádím některé z nich. Nově byl definován obrat, dále je možné opravit chybně uplatněnou sazbu a výši daně i pokud chybou došlo ke zvýšení daňové povinnosti, v neposlední řadě bylo upřesněno datum uskutečnění zdanitelného plnění při převodu nemovitostí.

6.2.3 Majetkové daně

Od 1.ledna 2008 došlo k osvobození od daně dědické mezi osobami zařazenými do I. a II.skupiny. Od daně darovací je osvobozeno bezúplatné nabytí movitého i

⁶⁵ zejména směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

nemovitého majetku, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině. Právní úprava před reformou limitovala osvobození určitými částkami pro všechny tři skupiny a týkalo se jen věcí movitých. V případě bezúplatného zřízení věcného břemene ve prospěch dárce při darování nemovitosti dochází k jeho vyjmutí z předmětu daně z převodu nemovitostí a k jeho přesunu do předmětu daně darovací.

Reforma se dotkla i změn v dani z nemovitosti. Obec může obecně závaznou vyhláškou osvobodit od daně pozemky půdy, chmelnic, vinic, ovocných sadů a trvalých travních porostů. Základní sazbu daně je možno podle zákona u některých pozemků a staveb násobit koeficientem přiřazeným obcím podle počtu obyvatel. Došlo ke zvýšení minimální výše koeficientu na 1,0 pro obce do 1000 obyvatel. Nejvíce tím byly dotčeny obce do 300 obyvatel, pro které byl podle předchozí platné úpravy koeficient ve výši 0,3. Nově obec může obecně závaznou vyhláškou stanovit místní koeficient na území celé obce ve výši 2, 3, 4 nebo 5. Jím se vynásobí daňová povinnost poplatníka za jednotlivé nemovitosti. Je zcela na rozhodnutí obce, zda tak učiní či nikoliv. Stanovení místního koeficientu je způsob, jak kompenzovat výpadek daňových příjmů obcí v důsledku zavedení osvobození, jak jsem uvedla výše.

Od 1.1.2009 byl zrušen nárok na osvobození od daně u novostaveb a bytů, dále zrušen nárok na osvobození při zateplení staveb a došlo k vynětí pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů z použití místního koeficientu, což neznamená nulovou daňovou povinnost. Tyto pozemky budou zdaňovány, stejně jako doposud, sazbou daně podle zákona o dani z nemovitostí.

Pokud správce daně přiznal nárok na osvobození v předchozích zdaňovacích obdobích, bude poplatníkům poskytnut naposledy ve zdaňovacím období 2009.

Se zrušením tohoto vynětí nesouhlasím, protože v období celosvětové hospodářské krize, která postihuje i Českou republiku, je důležité podporovat zaměstnanost ve všech odvětvích ekonomiky, tedy i ve stavebnictví, přestože naše ekonomika je silně závislá na automobilovém průmyslu. Stát by měl

občany motivovat k výstavbě a nákupu nových nemovitostí a ne prostřednictvím rušení různých osvobození hledat nový zdroj příjmů pro státní pokladnu.

6.2.4 Ekologické daně

Česká republika je členem Evropské unie. Z toho pro ní vyplývají mnohé závazky, mezi které patří mimo jiné i implementace právních předpisů Evropské unie do národního zákonodárství. Od 1.ledna 2008 započala první etapa ekologické daňové reformy spočívající ve zdanění zemního plynu, pevných paliv a elektřiny. V druhé etapě, mezi roky 2010 a 2013, by mělo dojít ke změnám sazeb a daňových zvýhodnění u pevných paliv, elektřiny a zemního plynu. Třetí etapa je plánovaná na roky 2014 - 17. Přesná podoba druhé a třetí etapy není dosud známa.

Daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny spadá pod celní orgány, zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc. Plátcem daně ze zemního plynu a některých dalších plynů jsou dodavatelé plynu i provozovatelé distribučních, přepravních soustav a podzemních zásobníků plynu, dále subjekty, které použily plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, kterému odpovídá vyšší sazba daně. Osvobozen od daně je například plyn určený k výrobě elektřiny, pro výrobu tepla v domácnostech.

Předmětem daně z pevných paliv je především černé a hnědé uhlí, koks a polokoks z uhlí. Od daně jsou osvobozena například paliva určená k výrobě elektřiny; jako pohonná hmota pro plavby na vodách.

Základem daně z elektřiny je množství elektřiny v MWh. Osvobozena od daně je například ekologicky šetrná elektřina či elektřina vyrobená v dopravních prostředcích, pokud je tam i spotřebována.

Podle mého názoru opatření vlády provedené v oblasti daní byl krok správným směrem. Nepřinášejí však zjednodušení daňového systému. Nicméně mám za to, že se nejedná o reformu, protože nepřinesla žádné zásadní koncepční změny. Vláda měla udělat zásadnější reformu. Čím více se budou přibližovat

volby, tím bude ochota a odhodlání ke změnám ubývat. Vláda prezentuje jednotnou patnáctiprocentní sazbu u daně z příjmů fyzických osob. Je však veřejným tajemstvím, že díky změně vyměřovacího základu se jedná o 23% zdanění. Takovéto klamavé tvrzení nepřispívá k důvěře vlády u veřejnosti.

7. MOŽNÁ BUDOUCÍ ÚPRAVA DAŇOVÉHO SYSTÉMU V ČR

V této části diplomové práce jsem se snažila upozornit na některé nedostatky současné právní úpravy a nabídnout řešení, jak by mohly být odstraněny. Aktuální otázkou je rekonstrukce některých daňových předpisů, proto je v závěru práce stručně pojednáno o návrhu nového zákona o daních z příjmů a daňového řádu.

Jaké by měly daně být? V odborné literatuře se můžeme setkat s několika požadavky, které by daně měly splňovat. Názory jednotlivých autorů se však liší. V kapitole 2.1 jsou podrobněji rozebrány. Je zřejmé, že není možné, aby všechny byly splněny současně. Domnívám se, že mezi nejdůležitější patří daňová spravedlnost, efektivnost a právní perfektnost. Je nutné brát všechny ve vzájemné souvislosti a nepreferovat jen jeden požadavek na úkor ostatních.

Jasná hranice mezi daní a poplatkem neexistuje. V minulosti teorie rozlišovala daň a poplatek podle toho, zda je za ně poskytováno ekvivalentní protiplnění či nikoli. Za poplatek je zpravidla poskytováno ekvivalentní protiplnění, za daň zpravidla nikoli. Toto rozlišení však nelze brát jako určující ve všech případech. Za některé poplatky, například za místní poplatek ze psů, není poplatníkovi poskytováno žádné konkrétní protiplnění. Přesto jsou za ně označovány, ačkoli naplňují znaky daní. Právní řád by měl být terminologicky přesný. Mám za to, že by zákonodárce měl důsledně oba pojmy rozlišovat.

Příspěvky na sociální zabezpečení jsou zařazovány mezi daně, protože mají některé znaky daní. V České republice nespravují pojistné finanční úřady ani se na řízení ve věcech plateb sociálního pojištění nevztahuje zákon o správě daní a poplatků⁶⁶. V některých státech jsou daně i platby na sociální pojištění spravovány jedním úřadem. Návrh nového daňového řádu počítá s vytvořením jednoho výběrního místa. Finanční úřady budou spravovat všechny veřejné odvody. Podle mého názoru by v rámci terminologické přesnosti právního řádu tato platba měla být pojmenována jako daň a měla by se stát součástí daňového systému.

⁶⁶ Zákon č.337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Jak vysoké by mělo být celkové daňové břemeno? Názory odborníků na tuto otázku se liší. Při srovnávání daňového zatížení v jednotlivých členských státech Evropské unie jsem vycházela z daňové kvóty. Netvrdím, že tento ukazatel je zcela přesný. Členské státy v různém rozsahu poskytují občanům sociální transfery, které některých zemích podléhají dani, v jiných nikoli. Jak vyplývá z údajů uvedených v kapitole 4, Evropské unii je vysoké daňové zatížení. Domnívám se, že by bylo vhodné, aby státy snížily výši daňové kvóty. Pomohlo by to ekonomickému růstu. Je pravda, že nižší daně znamenají nižší daňové příjmy, což může negativně ovlivnit státní rozpočet. Na druhou stranu v oběhu zůstane více peněz, které je možno investovat.

Česká republika je členem Evropské unie. Z členství pro ni vyplývají mnohé závazky, mezi které mimo jiné patří i povinnost harmonizace práva. V daňové oblasti jsou předmětem harmonizace hlavně nepřímé daně. DPH je všeobecnou daní ze spotřeby. Směrnice sjednotily základ daně a vymezily minimální hodnoty základní a snížené sazby. V České republice existuje základní a snížená sazba DPH. V současné době řada členských států používá dvě úrovně snížených sazeb. Myslím si, že by se tím Česká republika mohla nechat inspirovat a zavést „super sníženou“ sazbu daně na potraviny, farmaceutické výrobky, bydlení a sníženou sazbu daně na kulturu, vzdělání.

Jaké jsou nedostatky současné právní úpravy? V následujícím textu uvádím jen některé z nich. Jak již jsem několikrát ve své práci uvedla, současná právní úprava je nepřehledná a komplikovaná. Příkladem je zákon o daních z příjmů. Myslím si, že právní normy by měly být právně určité, jednoznačné a jednoduché.

Co se týká tvorby a změn zákonů, mám za to, že by bylo vhodné, aby byla v důvodové zprávě povinnost uvádět vliv na podnikání a jeho rozvoj. Připomínám ze strany zástupců podnikatelské samosprávy by měla být přikládána větší pozornost. Právní normy by měly být srozumitelné a jednoznačné. Časté změny zákonů nepřispívají k právní jistotě. V případě změn by bylo žádoucí, aby vyšly ve Sbírce zákonů do 30.6. roku předcházejícího nabytí jejich účinnosti. Byl by zde dostatečný prostor pro seznámení se s nimi.

Jeden z požadavků kladených na právní normy je jasnost. Pokud se objeví sporné ustanovení zákona by bylo vhodné, aby ministerstvo financí vydalo k nim jednotný, pro daňové poplatníky závazný výklad.

Domnívám se, že formulace §25 z.o daních z příjmů je zbytečně složitá a umožňuje nejednoznačný výklad pojmu výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. §24 z.o daních z příjmů definuje výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. §25 z.o daních z příjmů demonstrativně vypočítává, co nelze uznat za tento výdaj. Podle mého názoru by bylo jednodušší taxativně stanovit, co nelze uznat za daňově uznatelný výdaj a ostatní za ně považovat.

Co se týká daně z příjmů právnických osob, domnívám se, že jedním z nedostatků současné právní úpravy je, že neexistuje dostatečná provázanost daňové a trestní úpravy v oblasti krácení daně. Bylo by žádoucí, aby byla právní úprava též provázána s obchodním zákoníkem.

V současné době nejsou uznatelným výdajem výdaje na reprezentaci (na občerstvení obchodních partnerů). Mám však za to, že by do určité hranice, například 1% ze základu daně, měly být daňově uznatelným výdajem, protože mohou sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Majetkové daně jsou považovány za doplňkové k daním hlavním, dani z příjmů a z přidané hodnoty. Daň z nemovitosti je jednou z nejstarších daní. Jedná o daň plynoucí do obecních rozpočtů, proto si myslím, že by měla být zachována.

Domnívám se však, že daně dědická a darovací by měly být zrušeny. Novelou provedenou zákonem o stabilizaci veřejných rozpočtů od daně dědické a darovací bylo osvobozeno nabytí majetku děděním či darováním, pokud k němu dochází mezi osobami zařazenými do I. a II.skupiny. Výběr těchto daní přináší velké administrativní náklady, ale výnos je nízký. Dnes jsou dědictví a dary zdaňovány jen ve třetí skupině. Mám za to, že tyto majetkové převody by měly být zdaňovány daní z příjmů. Došlo by k úspoře nákladů jak na straně státu, tak na straně poplatníků.

V posledních letech státy zavádějí ekologické daně. Omezují škodlivé vlivy na životní prostředí a motivují poplatníky k chování, které je více šetrnému k životnímu

prostředí. Ačkoli je pravda, že zavedení ekologických daní zhoršuje konkurenceschopnost země a přináší s sebou nebezpečí růstu nezaměstnanosti⁶⁷, podle mého názoru by ekologické daně měly být součástí daňové soustavy, protože neustále dochází ke zhoršování stavu životního prostředí.

V současné době je připravována reforma daňového systému, která má být provedena k 1.1.2010. Týká se hmotněprávní, procesněprávní a institucionální oblasti. Záměrem je vytvořit nový daňový řád a nový zákon o dani z příjmů. Mám za to, že je vhodné provést změny najednou, protože tak budou zákony vzájemně logicky provázané. Hlavním cílem reformy je snížit administrativní zátěž pro poplatníky a státní správu. Nový zákon o dani z příjmů⁶⁸ bude přehledněji uspořádán, než je stávající. V úvodní části budou základní zásady a principy zákona společně s účelem zákona. Bude stanovený jednotný základ pro stanovení výše daně z příjmů, sociálního a zdravotního pojistného. Daň dědická a darovací bude reformou zrušena, protože administrativní náklady na správu jsou v porovnání s jejími výnosy vysoké. Nový daňový řád⁶⁹ přináší také řadu změn. Stejně jako nový zákon o dani z příjmů, daňový řád bude přehledněji uspořádán. Vymezí základní pojmy, jejichž vymezení bude používáno ve všech hmotněprávních daňových zákonech. Řízení podle tohoto zákona se bude aplikovat na všechna řízení pro výběr příjmů do veřejných rozpočtů. Podle daňového řádu budou postupovat jednak současní správci daní (daňová a celní správa, obce), tak i správci sociálního a zdravotního pojištění. Nově se posouvá splatnost daně ve výši, která byla stanovena nad rámec daňového přiznání, až za právní moc rozhodnutí. Oproti stávající úpravě, je to řešení praktičtější, protože nyní musí poplatník uhradit doměrek daně z kontroly ihned po doručení platebního výměru, i když proti němu podá odvolání. Nová úprava posunu splatnosti doměrku do okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání.

V současné době existují čtyři soustavy, tj. daňová a celní správa a správa sociálního a zdravotního pojištění, kterým daňové subjekty platí veřejné odvody. Reformou by

⁶⁷ Hamerníková B., Kubátová K., Veřejné finance – učebnice, Eurolex Bohemia, Praha 2000, str.347

⁶⁸ text návrh věcného záměru zákona o daních z příjmů dostupný na:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/vecny_zamer_zakona_dzp.html

⁶⁹ návrh daňového řádu dostupný na: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>

mělo být vytvořeno jedno výběrní místo. Finanční úřady budou spravovat všechny veřejné odvody. Cíle bude dosaženo ve dvou fázích. Nejprve dojde ke sloučení územních finančních orgánů s orgány Celní správy ČR do jednotné Finanční a celní správy ČR. Ve druhé fázi soustava Finanční a celní správy převezme výběr sociálního a zdravotního pojištění. Dojde ke snížení počtu finančních úřadů a ke koncentraci činnosti, následkem toho se sníží náklady a zvýší se efektivita. V současnosti (prosinec 2008) byl ministerstvem financí vypracován návrh věcného záměru nového zákona o dani z příjmů. Jsou v něm zapracovány připomínky z veřejné diskuze. Návrh nového daňového řádu byl v listopadu 2008 schválen vládou, která ho předložila Poslanecké sněmovně 15.prosince 2008. Čas ukáže, zda oba zákony opravdu nabudou účinnosti k 1.1.2010, jak předpokládá ministerstvo financí.

Seznam použité literatury:

- 1) Bakeš M., Daně, poplatky a ústavní právo in Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, Linde Praha, 2004
- 2) Bakeš M. a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck, 2006
- 3) Bakeš M. Teoretické otázky finančního práva. Praha: Univerzita Karlova, 1979
- 4) Baur J-Ph., Droit fiscal général, CPU 2001
- 5) Blahož J., Klíma K., Skála J., Ústavní právo Evropské unie, Aleš Čeněk, Dobrá Voda u Pelhřimova, 2003
- 6) Cornu G., Vocabulaire juridique, 8^e édition, Preses Universitaires de France, Paris 2000
- 7) Grosclaude J., Marchessou P. Droit fiscal général, Paris, Dalloz 2003
- 8) Guillien R., Vincent J., Guinchard S. et Montagnier G. Lexique des termes juridiques, Dalloz 2005
- 9) Hamerníková B., Kubátová K., Veřejné finance – učebnice, Eurolex Bohemia, Praha 2000
- 10) Kesti J., European Tax Handbook 2007, Amsterdam, IBFD 2007
- 11) Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008
- 12) Klak J., Na cestě k daňové reformě, Národní hospodářství, 12/91
- 13) Kubátová K., Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997
- 14) Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha:Aspi, a.s., 2005
- 15) Láchová L., Daňové systémy v globálním světě, 1.vyd., Praha: ASPI, 2007
- 16) Lyons S.M., International Tax Glossary, IBFD Publications BV, 1996
- 17) Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003
- 18) Šourek S.,Turek K., Běhan P., Nová daňová soustava 1.díl, Prospektrum, 1993
- 19) Tichý L., Arnold R., Svoboda P., Zemánek J., Král R. Evropské právo.3.vydání. Praha: C.H.Beck, 2006

Zákony:

- 1) Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 2) Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- 3) Code général des impôts (CGI)

Internet:

- 1) www.impots.gouv.fr – oficiální stránky spravované francouzským Ministerstvem financí a ekonomie
- 2) www.oecd.org
- 3) www.bundesfinanzministerium.de – internetové stránky spolkového ministerstva financí
- 4) www.revenue.ie - Office of the Revenue Commissioners
- 5) www.finance.gov.sk
- 6) <http://ec.europa.eu>
- 7) www.euroskop.cz
- 8) www.legifrance.gouv.fr
- 9) www.mfcr.cz
- 10) www.psp.cz

Příloha č.1: Daň z příjmů právnických osob v zemích EU

rok 2008:

země	sazba (v %)
Belgie	33
Bulharsko	10
ČR	21
Dánsko	25
Estonsko	21 (distribution tax)
Finsko	26
Francie	33,33
Irsko	12,5
Itálie	27,5
Kypr	10
Litva	15
Lotyšsko	15
Lucembursko	22
Maďarsko	16
Malta	35
Německo	15
Nizozemí	25,5
Polsko	19
Portugalsko	25
Rakousko	25
Rumunsko	16
Řecko	25
Slovensko	19
Slovinsko	22
Španělsko	30
Švédsko	28
Velká Británie	28

zdroj: autorka práce s využitím údajů European Tax Handbook 2008, IBFD

Publications

Příloha č.2: Daň z příjmu fyzických osob ve vybraných členských státech EU

rok 2008:

stát	sazba	nejnižší sazba	nejvyšší sazba
ČR	lineární	15%	
Francie	progresivní	5,5%	40%
Německo	progresivní	15%	45%
Irsko	progresivní	20%	41%
Slovensko	lineární	19%	
Velká Británie	progresivní	20%	40%

Údaje uvedené v tabulce se vztahují ke svobodným bezdětným poplatníkům.

zdroj: autorka práce s využitím údajů European Tax Handbook 2008, IBFD Publications

Příloha č.3: Daňová kvóta v zemích EU (včetně příspěvků na sociální zabezpečení)

země:	Daňové příjmy jako % HDP			
	1995	2000	2003	2006
Belgie	43,8	45,2	44,9	44,6
Bulharsko	-	32,6	32,6	34,4
ČR	36,2	33,8	35,7	36,2
Dánsko	48,8	49,4	48	49,1
Estonsko	37,8	31,3	30,9	31
Finsko	45,7	47,2	44	43,5
Francie	42,7	44,1	42,9	44,2
Irsko	33,1	31,7	29	32,6
Itálie	40,1	41,8	41,3	42,3
Kypr	26,7	30	33	36,6
Litva	33,2	29,5	28,5	30,1
Lotyšsko	28,5	30,2	28,2	29,7
Lucembursko	37,1	39,1	38,3	35,6
Maďarsko	41,6	38,5	37,6	37,2
Malta	26,8	28,2	31,4	33,8
Německo	39,8	41,9	39,6	39,3
Nizozemí	40,2	39,9	37,4	39,5
Polsko	37,1	32,6	32,2	33,8
Portugalsko	31,9	34,3	34,8	35,9
Rakousko	41,3	42,8	43,1	41,8
Rumunsko	-	-	27,7	28,6
Řecko	29,1	34,6	32,3	31,4
Slovensko	40,2	34	33,1	29,3
Slovinsko	40,2	38	38,8	39,1
Španělsko	32,7	33,9	33,9	36,5
Švédsko	47,9	51,8	48,3	48,9
Velká Británie	35,1	37,4	35,3	37,4
EU 27				
vážený průměr	39,6	40,7	39,1	39,9
aritmetický pr.	37,5	37,4	36,4	37,1

zdroj: autorka práce s využitím údajů Evropské Komise, Eurostatu – Taxation trends in the EU, 2008 edition

Systems of taxation in some Member States of the European Union

-

comparison

Summary

The aim of my thesis is to analyse systems of taxation of some Member States of the European Union and to compare them. It is focused on direct taxes: individual and corporate taxation.

The thesis is composed of seven chapters. Chapter One is an introduction to the theme. Chapter Two defines basic terminology used in this thesis: tax, fee, social security contributions. It also deals with system of taxation and flat tax.

Chapter Three examines relevant legislation of the European Union. Part One focuses on sources of law. Part Two investigates indirect taxes. Part Three addresses the issue of direct taxes.

Chapter Four is subdivided into five parts. Part One describes system of taxation in the France, Part Two in the Germany, Part Three in the United Kingdom, Part Four in the Ireland and Part Five in the Slovak Republic. Each part mentions individuals income tax and corporate income tax.

Chapter Five compares systems of taxation, shows similarities and differences between systems of taxation in compared countries.

Chapter Six concentrates on Czech system of taxation and tax reforms. Part One describes tax reform in 1993. Part Two looks at changes in the legislation in 2008.

Conclusions are drawn in Chapter Seven. I show some imperfections of the Czech tax legislation and recommend changes to be made.

Keywords: tax, direct tax, income tax

Klíčová slova: daň, přímá daň, daň z příjmů

