

Univerzita Karlova v Praze
Právnická fakulta

Mgr. Helena Balvínová

Daňové systémy vybraných členských států EU (právní komparace)

Rigorózní práce

Konzultant rigorózní práce: Prof. JUDr. Milan Bakeš, DrSc.

Katedra: Finančního práva a financí

Datum vypracování práce: 31. května 2009

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

Podpis:

Poděkování

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

OBSAH:

1. Úvod	6
2. Daně – pojem a daňová soustava	8
2.1. Daň – pojem	8
2.2. Poplatek	13
2.3. Clo	15
2.4. Příspěvek na sociální zabezpečení	16
2.5. Dělení daní, rovná daň	16
2.6. Daňová soustava	19
3. Úprava daní a Evropská unie	22
3.1. Prameny právní úpravy	22
3.2. Vymezení pojmů	24
3.3. Harmonizace nepřímých daní	28
3.4. Přímé daně	36
3.5. Daňová správa	42
4. Daňové systémy vybraných zemí EU	44
4.1. Francie	46
4.2. Německo	52
4.3. Velká Británie	57
4.4. Irsko	61
4.5. Slovensko	66
4.6. Srovnání daňových soustav	69
5. Soustava daní v České republice	74
5.1. daňová reforma 1993	74
5.2. daňová reforma 2008	76
6. Možná budoucí úprava daňového systému v ČR	84
7. Seznam použité literatury	91
8. Přílohy	
Příloha č. 1: Daň z příjmů právnických osob v zemích EU	94
Příloha č. 2: Daň z příjmu fyzických osob ve vybraných členských státech EU	95

Příloha č. 3: Daňová kvóta v zemích EU (včetně příspěvků na sociální zabezpečení)	96
9. Resumé	97
10. Seznam klíčových slov v anglickém jazyce	98

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.

Výše zdanění je v Evropě výrazně vyšší než v USA. V Evropě občané skoro polovinu svých příjmů zaplatí na daních státu. Každý rok je vyhlášen Den daňové svobody, který připadá na květen až červenec. Konkrétní den, kdy nastane závisí na výši zdanění. Ve státech s nižší mírou zdanění nastává dříve. Do Dne daňové svobody poplatníci pracují na stát a od tohoto dne si mohou vydělané peníze ponechat. Ve Francii nebo Německu, kde je vysoká míra zdanění, občané chápou povinnost státu se postarat o sociálně slabší. Za to od státu požadují vysoký standart školství, zdravotnictví i státní podporu zdravotně postižených, žen s dětmi, seniorů. Jsou srozuměni s platbami zdravotního a sociálního pojištění a v případě nemoci či stáří činí stát odpovědný za jejich zabezpečení. Naopak v USA výdaje občanů na zdravotní pojištění a spoření na důchod jdou mimo stát.

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. V Listině základních práv a svobod¹ je obsažen pojem daň a poplatek. Práce se snaží odlišit tyto dva pojmy. Snaží se poukázat na to, že daně nelze chápat jen jako zdroj financování státu, ale i jako stimulaci žádoucího chování zdaňovaných subjektů. Pojem a vývoj daní je ve stručnosti zmíněn i z historického hlediska.

Právní úprava daní v Evropské unii je tématem další části práce. Členství České

¹ usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku ČR, publikované ve Sbírce zákonů pod č. 2/1992 Sb.

republiky v Evropské unii, na jejíž půdě probíhá daňová harmonizace především nepřímých daní a přeshraniční spolupráce, ovlivňuje způsob a míru zdanění. Přijmout rozhodnutí o harmonizaci ve fiskální oblasti je obtížné z důvodu nutnosti jednomyslného rozhodnutí všech členských států. Účelem harmonizace daňových předpisů je vzájemně přiblížit a přizpůsobit národní daňové systémy a jednotlivé daně při dodržování společných pravidel zúčastněnými zeměmi. Zatímco harmonizace v oblasti nepřímých daní je značně rozsáhlá, přímé daně prakticky harmonizovány nejsou.

Práce pokračuje pojednáním 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 uvádím v úvodu kapitoly pojednávající o dané zemi, dále se zaměřuji zejména na daň z příjmů fyzických a právnických osob a na příspěvky na sociální pojištění. Následuje srovnání vybraných daňových soustav. 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 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

Finanční právo je soubor právních norem upravujících společenské vztahy, které vznikají mění se a zanikají v procesu tvorby, rozdělování a používání peněžní masy a jejích částí. Daňové právo je jedním z nejvýznamnějších subsystemů finančního práva řazené do fiskální části finančního práva společně s rozpočtovým a celním právem. Daňovým právem označujeme soubor právních norem upravující příjmy veřejných rozpočtů daňového a poplatkového charakteru. Tyto normy určují osoby zatížené daňovou a poplatkovou povinností, objekt, základ a sazbu příslušné dávky. Jedná se o normy hmotněprávního i procesněprávního charakteru². Ze všeobecného hlediska se za zdaňování obyvatelstva považuje ucelená a právem regulovaná soustava zvláštních procesních postupů, která má dlouhodobé historické opodstatnění, je jedním z trvalých, stabilizovaných nástrojů shromažďování finančních zdrojů orgány státu i místní samosprávy do jejich peněžních fondů.

2.1 Daň – pojem

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

Daň je ekonomický i právní institut. Odborná literatura vymezuje daň jako zákonem stanovenou platební povinností k získání příjmů do veřejného rozpočtu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění zdaňovaným subjektům. Základním rozlišujícím prvkem mezi daněmi a poplatky je, že za daně většinou není poskytována přímá protihodnota a jsou v zásadě platbami neekvivalentními. U poplatků je zpravidla poskytována určitá individuální protihodnota. Daně jsou spíše periodického charakteru³.

V § 1 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, v znění pozdějších předpisů zákonodárce zahrnul pod legislativní zkratku „daně“ i poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně.

² Mrkývka P., Pařízková I., Základy finančního práva, Brno: Masarykova univerzita, 2008, str. 51n

³ Bakeš M. a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck 2006, str. 97n, str. 188

Definici daně odpovídají různé povinné platby do veřejných rozpočtů, které se nenazývají daň – cla, povinné příspěvky na sociální zabezpečení či místní poplatky v České republice.

Daně a poplatky byly v průběhu historického vývoje často jednou směřovány, jindy rozlišovány. Označení platby jako daň či poplatek nebylo nejdůležitější. Ve starověkém Egyptě, v řeckých státech a v Římě prakticky nebyly oba pojmy přesně rozlišovány, ale prvek ekvivalentnosti, resp. neekvivalentnosti svou úlohu měl. Za předchůdce dnešních poplatků lze považovat středověké regály, které v tehdejší pojetí byly úplatou za činnost státních správních orgánů. Jejich ekvivalentnost působila psychologicky na povinné subjekty, které je považovaly za odůvodněné. Později státní moc začíná vyžadovat platby na krytí svých výdajů a dochází ke vzniku daní⁴. Výběr daní přináší státu větší moc, peníze jsou podmínkou mocenské politiky. Daně se postupně z podpůrného doplňkového zdroje panovníkovy pokladny stávají rozhodujícím příjmem veřejných rozpočtů. Původní daňové odvody převážně účelově zaměřené se mění v neúčelový zdroj krytí veřejných služeb⁵.

Co se týká vývoje státních příjmů lze shrnout, že státní moc si nejprve opatřovala prostředky na krytí nákladů na výkon svých funkcí prodejem určitých oprávnění, výsad, za které požadovala úplatu, na našem území označovanou jako poplatky. Jejich podstatou byla ekvivalentnost vzájemného plnění – poplatník za úplatu získal prospěch. Institut daní se vyvinul později. Dá se říci, že v současnosti daně tvoří velmi významný příjem ze státního rozpočtu.

V ČSR existoval institut odvody. Zatímco daně platily fyzické a právnické osoby, odvody byly vybírány pouze od státních hospodářských organizací. Při rozlišování mezi těmito instituty se vycházelo z forem vlastnictví a jeho změn. U odvodu šlo o přesun příslušného podílu na národním důchodu v rámci téhož státního vlastnictví, konkrétně se jednalo o přesun prostředků ze státních hospodářských organizací do rozpočtu státního či národních výborů. U daní se příslušný podíl převáděl z vlastnictví

⁴ Bakeš M., Úvod do teorie finančního práva, Státní pedagogické nakladatelství, Praha 1989, str. 98n

⁵ Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003, str. 38

osobního, soukromého nebo ostatního socialistického do státního vlastnictví⁶. Toto rozlišení však bylo spíše teoretické, protože státní hospodářské organizace platily také například daň zemědělskou či daň z obratu.

Daň byla v historii označována různými termíny. V tomto odstavci se pokusím o srovnání různých cizojazyčných termínů. Latinský pojem tributum znamená vztah mezi vítězem a poraženým. Za feudalismu se používalo označení donum (benevolence), tedy souhlas těch, kteří měli platit. Francouzský pojem aide či německý Steuer značí pomoc k doplnění panovníkových příjmů. Pro žádost panovníka o příspěvek na jeho výdaje se v latině ustálil termín prekarium, německy Bete. Naopak pro vyjádření myšlenky povinnosti poddaných se v angličtině používá termín duty, ve francouzštině impôt, v italštině imposto⁷.

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 rozpočtů⁸. 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“⁹, která však nebyla přijata specializovanou literaturou v oboru daňového práva¹⁰.

Německý právní řád¹¹ definuje daně jako „peněžní plnění, která nejsou vázána na

⁶ Bakeš M.a kol, Československé finanční právo, Panorama, 1979, str. 98n

⁷ Finanční slovník, Praha : Svoboda, 1973, str. 98

⁸ Baur J-Ph., Droit fiscal general, CPU 2001

⁹ Guillien R., Vincent J., Guinchard S. et Montagnier G., Lexique des termes juridiques, Dalloz 2005, str. 278

¹⁰ Viz Baur

¹¹ § 3 I 1 Abgabeordnung, BGBl. I, S. 613

určité protiplnění a které veřejnoprávní společenství ukládá za účelem získání příjmů, a to všem, u nichž je naplněn skutkový stav s nímž zákon spojuje povinnost takového plnění; získání příjmů může být vedlejším účelem“.

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, daň z příjmů 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.

„Všechny platby ve prospěch státu jakkoli nazvané či konstruované působí jednak fiskálně, jednak nefiskálně¹²“, tzn. mají účinky i v oblasti sociální, politické, obecně hospodářské, výchovné apod. Financování státu je základním účelem daní. Později se daně staly nástrojem státní moci k ovlivňování žádoucích hodnot nebo chování poplatníků. Určité chování stát daňově zvýhodnil, jiné daňově penalizoval. Například spotřební daň zatěžuje společensky patologické jevy jako jsou kouření, alkoholismus, automobilová doprava, které vytvářejí vysoké náklady společnosti v souvislosti s odstraňováním škod (na zdraví, na životním prostředí) jimi způsobených. Snížením daňové zátěže v určitých situacích stát může upřednostňovat žádoucí chování občanů (podpora rodiny, ochrany životního prostředí, pomoc zdravotně postiženým apod.). Podle OECD je více žádoucí ovlivňovat ekonomiku přes daňovou úpravu než prostřednictvím omezení, jako jsou pokuty nebo restrikce. To znamená, že je například vhodnější uzákonit slevu na dani při zaměstnávání zdravotně postižených, než ukládat pokuty za nesplnění státem stanovených kvót pro zaměstnání zdravotně postižených.

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

¹² Bakeš M. a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck 2006, str. 98

Jsou jimi¹³:

- 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. Spravedlnost daní souvisí s důvěrou lidí v to, že způsob a výše zdanění jsou eticky v pořádku, tj. že se stát nechová při výběru daní nemorálně. Teorie rozlišuje dva principy ukládání **spravedlivých daní**. Jsou to princip platební schopnosti a princip prospěchu (ekvivalence). 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 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

¹³ Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha: Aspi, a.s., 2005, str. 17 n

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 užitku 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. Podle Adama Smithe byla právní neperfektnost větší nespravedlnost než špatně stanovené daně. Nedostatek informací poskytovaných státem poplatníkům, vede k pocitu nespravedlnosti zdanění. 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

Článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod stanoví: „Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.“ Pojmy daň a poplatek je obtížné přesně rozlišit. Oba jsou nástrojem pro stát k získávání příjmů do státního rozpočtu.

Poplatkem se rozumí platba vybíraná většinou jednorázově v souvislosti s určitým protiplněním ze strany státu či samosprávy za poskytnutí služby, vydání povolení apod¹⁴. Jsou odůvodňovány jako částečná úhrada za činnost orgánů státu, kraje,

¹⁴ Bakeš M a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck 2006, str. 97

obce nebo naopak zábrana, aby je poplatníci nezatěžovali. Existuje různé dělení poplatků. Nejčastější dělení je na poplatky místní a státní, které se dále člení na poplatky soudní a správní. Poplatková soustava je upravena několika zákony¹⁵.

Daň darovací, dědická a z převodu nemovitostí byla za socialismu označena jako notářský poplatek z darování, z dědictví, z převodu nemovitostí, které vybíral notář nebo knihující místo. Dnes se z těchto převodů majetku platí daň a současně správní poplatek za zaknihování u převodu nemovitostí a odměna notáři v případě dědictví či ověření podpisů u smluv o převodu nemovitostí.

Jak již bylo uvedeno, jedním ze znaků poplatků je, že je za ně poskytováno ekvivalentní protiplnění. Některé z nich však tento znak nenaplnějí. Jedná se například o „místní poplatek ze psů, který je svou povahou daní, protože za něj není poplatníkovi poskytováno žádné konkrétní protiplnění ze strany obce¹⁶“. Nelze tedy striktně vycházet z označení platby. Na základě platné právní úpravy lze konstatovat, že místním poplatkem je jakýkoli zákonem stanovený příjem do rozpočtu obce, který obec v souladu se zákonem stanoví.

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.

Podle mého názoru je mírně nesystémová speciální úprava například u udržovacích poplatků za patenty¹⁷, které lze zahrnout mezi správní poplatky.

Z výše uvedeného lze shrnout, že daní a poplatkem jsou platební povinnosti ve prospěch státu, které jsou tak v zákoně označeny a které mají zákonem

¹⁵ 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.

¹⁶ Bakeš M., Daně, poplatky a ústavní právo in Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, Linde Praha 2004, str. 565

¹⁷ zákon č. 173/2002 Sb., o poplatcích za udržování patentů a dodatkových ochranných osvědčení pro léčiva a pro přípravky na ochranu rostlin a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů

vymezené základní prvky, tj. subjekt podléhající platební povinnosti, objekt, základ a sazbu.

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 vyvázejí nebo od osob, pro které je takovéto zboží dováženo či vyváženo¹⁸“. Clo bývá někdy terminologicky spojováno s poplatky, hovoří se o „celních poplatcích“. Co se týká obsahu, clo má s poplatky společnou konstrukci jako úplata za služby provozované při vstupu zboží na území určitého státu nebo při jeho opuštění.

Názory na právní a ekonomickou povahu se liší. Někteří autoři definují clo jako určitý druh poplatku, jiní ho považují za dávku. Rovněž v odborné literatuře se můžeme setkat s pojetím cla jako nepřímé daně. **Podle mého názoru clo nelze zcela přesně zařadit mezi daně či poplatky. Jeho povaha je odvislá od vnitřního zákonodárství, mezinárodních smluv a dalších faktorů. Proto se domnívám, že se jedná o povinnou platbu sui generis.**

Od 1.5.2004 je Česká republika členem Evropské unie. Tímto dnem se stala součástí českého právního řádu úprava obsažená v právních předpisech Evropských společenství. V oblasti právní úpravy cel je nejvýznamnějším celní kodex Společenství¹⁹. Při obchodování mezi členskými státy se cla neuplatňují, proto se jimi dále nebudu zabývat.

¹⁸ Bakeš M., Teoretické otázky finančního práva. Praha: Univerzita Karlova, 1979, str. 102

¹⁹ 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

V některých státech příspěvky tvoří součást státních příjmů. „Příspěvky jsou zpravidla platbami, jejichž použití je již předem určené²⁰“. Jsou to poplatky státem uložené určitým subjektům v souvislosti za jim poskytnutou službu. Od poplatků se liší tím, že příspěvek platí i subjekty, které se o prospěch individuálně neucházejí. V tomto ohledu mají příspěvky povahu platební povinnosti.

Zvláštní postavení mají příspěvky na sociální zabezpečení, které se liší od původní konstrukce příspěvků. Je otázkou zda je lze zahrnovat do daňových příjmů. Jsou zařazovány mezi daně, protože mají některé vlastnosti, které je daním přibližují. Jsou jim povinnost, pravidelnost placení a uložení zákonem. Rozpor s daněmi spočívá v předem určeném účelu této platby. Jejich výše je zejména závislá na důchodu, ze kterého se platí. V nepatrné míře závisí či vůbec nezávisí výše příspěvků na poskytnutém plnění pojištění²¹. V České republice příspěvky na sociální zabezpečení s výjimkou zdravotního pojištění plynou do státního rozpočtu. Jedná se o pojistné na nemocenské a důchodové pojištění, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Klasifikace daní podle OECD je také řadí mezi daně.

Evropská unie nepočítá s harmonizací legislativy v této oblasti. Snaží se pouze koordinovat národní systémy, aby se zabránilo tomu, že přeshraniční pracovníci budou platit příspěvky na sociální zabezpečení dvakrát.

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 dělení daní je podle objektu, na nějž jsou uvaleny. Z tohoto hlediska se člení na daně z důchodů (příjmů), ze spotřeby, z majetku. Podle okruhu platnosti a stupně závaznosti daně klasifikujeme na ústřední (uplatňované na celostátní úrovni), místní (stanovené nižšími územními celky) a nadnárodní (daně shodné pro více států), které v současnosti neexistují.

²⁰ Bakeš M.a kol, Československé finanční právo, Panorama, 1979, str. 99

²¹ Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha: Aspi, a.s., 2005, str. 11

OECD dělí daně podle své metodiky na daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů; příspěvky na sociální zabezpečení; daně z mezd a pracovních sil; majetkové daně; d. ze zboží a služeb; ostatní daně.

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“²². Nepřímé daně se dále dělí na všeobecné a selektivní. Není bez zajímavosti, že oblast nepřímých daní je v Evropské unii 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 myšlenky jsou protichůdné. Státy se snaží mezi nimi najít kompromis, což je nelehký úkol.

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%).

S konceptem rovné daně přišli na počátku 80. let 20. století američtí ekonomové Robert Hall a Alvin Rabushka. Podstatou rovné daně podle jejich konceptu je takový

²² Bakeš M. a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck 2006, str. 198

daňový systém, kde jsou všechny příjmy, tj. daň z příjmů FO, PO a DPH, zdaněny stejnou jednotnou sazbou. Podle jejich pojetí se rovná daň z příjmů fyzických osob skládá ze tří parametrů – základ daně, nezdanitelné minimum a jednotná sazba daně určující část z příjmů nad nezdanitelné minimum tvořící daň. Nezdanitelné minimum má povahu určité sociální dávky. Na Slovensku byla rovná daň zavedena. Daň z příjmů FO i PO a DPH jsou 19%. V ČR je daň z příjmů FO 15%, daň z příjmů PO 20% a DPH 19% základní sazba, 9% snížená. Mám za to, že se v podmínkách české právní úpravy nejedná o rovnou daň ve smyslu výše uvedeného konceptu.

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 nezavrhovat.

V rámci problematiky rovné daně vzniká otázka zda tento nástroj aplikovat pouze na přímé daně, tj. daně z příjmů nebo i na nepřímé daně, zejména DPH. V daňových soustavách se můžeme setkat s obojím. Nesouhlasím se zavedením rovné daně u DPH, protože tím dojde ke zvýšení cen zboží a služeb, které před jejím zavedením podléhaly snížené sazbě, což zasáhne především nižší příjmové skupiny.

2.6 Daňová soustava

Daňovou soustavou se rozumí souhrn platných předpisů, které upravují jednotlivé daně. Zvláštnosti historického vývoje v jednotlivých zemích vedly ke skutečnosti, že v každém státě má daňová soustava často rozdílnou podobu. Podle Karla Engliše je konkrétní daňová soustava výsledkem politických sil různých skupin zájmových a ideových²³. 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 daních²⁴.

Soustavu daní ČR tvoří následující daně:

- daň z příjmů - daň z příjmů fyzických osob
 - daň z příjmů právnických osob
- daň z nemovitostí
- dědická daň
- darovací daň
- daň z převodu nemovitostí
- daň z přidané hodnoty
- spotřební daně – daň z minerálních olejů
 - daň z lihu
 - daň z piva

²³ Engliš K., Soustava národního hospodářství, Praha: Melantrich, 1937, str. 179

²⁴ zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

- daň z vína a meziproduktů
- daň z tabákových výrobků
- silniční daň
- ekologické daně – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny

Klasifikace daní vychází z dělení na daně přímé, nepřímé a majetkového typu. DPH, spotřební a ekologické daně patří do kategorie nepřímých daní. Přímé daně jsou daň z příjmů fyzických a právnických osob a majetkové daně (tj. daň z nemovitostí, dědická, darovací a z převodu nemovitostí). Silniční daň má zvláštní postavení. Shrme-li, současná daňová soustava ČR zdaňuje příjmy peněžité i nepeněžité (hovoříme o přímých daních důchodového typu), dále hmotný a nehmotný majetek (jedná se o přímé daně majetkového typu) a spotřebu výrobků a služeb.

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, právníci a sociální filozofové se snažili navrhnout požadavky na optimální daňový systém. Dodnes jsou uznávány požadavky Adama Smithe kladené na dobrý daňový systém, kterým rozumí zásady: spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení, úspornosti (efektivnosti). Mezi jednotlivými požadavky existuje rozpor. Příkladem je požadavek efektivnosti a spravedlnosti, který vyžaduje přerozdělování a způsobuje tak distorze.

V současné době ekonomové mezi ně řadí²⁵:

- a. efektivnost – daně by neměly způsobovat velké distorze²⁶ 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.

²⁵ Kubátová K, Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997, str. 34n

²⁶ vliv daní na ekonomické chování daňových subjektů

- 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.

Obecně lze říci, že daňový systém by měl naplňovat funkci fiskální, tj. zajišťovat dostatečné příjmy státního rozpočtu a funkci nefiskální, tj. správně ovlivňovat chování ekonomických subjektů umožňující užívání stabilizační fiskální politiky. Daňový systém by měl rovněž naplňovat požadavek efektivnosti, tj. aby daně příliš nezasahovaly do efektivně fungujících tržních vztahů a administrativní náklady výběru daně byly nízké. Podle názoru ekonomů lze požadavky na daňový systém naplnit aplikací několika různých daní, protože každá daň vyhovuje některým kritériím, ale má nedostatky v plnění jiných.

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.

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 zemích²⁷. 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 trhu²⁸“. Pomocí harmonizace má být

²⁷ dostupné na <http://www.oecd.org/dataoecd/38/17/1909369.pdf>

²⁸ 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. To 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 o založení ES v hlavě 6 – Společná pravidla pro soutěž, daně, sblížování 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.

Harmonizace nepřímých daní se týká článek 93. Na rozdíl od nepřímých daní, harmonizace přímých daní není nikde ve smlouvě explicitně vyjádřena. Můžeme ji však dovodit z článku 94, jehož znění je následující: *„Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sblížování právních a správních předpisů členských*

států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu“.

Z článku 175 odst. 2 můžeme nepřímo dovodit harmonizaci spotřebních daní z energií: „[...] Rada přijme na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem, Hospodářským a sociálním výborem a Výborem regionů jednomyslně:

a) předpisy především fiskální povahy;

[...]

c) opatření významně ovlivňující volbu členského státu mezi různými energetickými zdroji a základní skladbu jeho zásobování energií“.

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 přibližování 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 nástrojem jsou v oblasti daňového práva směrnice. Zavazují členské státy, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo. Zatímco harmonizace v oblasti nepřímých daní je značně rozsáhlá, v oblasti přímých daní se jedná podle mého názoru spíše o stagnující koordinaci.

3.2 Vymezení pojmů

K pochopení následující části rigorózní práce považuji za důležité vymežit pojmy daňová harmonizace, koordinace a konkurence.

3.2.1 Daňová harmonizace

Daňovou harmonizaci bych definovala jako proces sbližování daňových soustav zemí na základě společných pravidel. Harmonizační proces má několik fází, nemusí však

všemi projít²⁹. Tyto fáze zahrnují harmonizaci výběru daně, daňového základu a daňové sazby.

Existuje několik úrovní harmonizace daní. Jednou z nich je stav, kdy ve všech zemích jsou užívány různé sazby a harmonizace buď neexistuje nebo je jen mírná, která je spojena s existencí smluv o zamezení dvojího zdanění a spolupráci na administrativní úrovni. Druhou úrovní je tzv. dílčí harmonizace, tzn. že pro některé daně státy aplikují společná ustanovení a pro jiné národní ustanovení. Třetí úrovní je situace, kdy všechny země mají stejné daně. Státy mohou uplatňovat buď stejné nebo různé daňové základy a sazby. Celková harmonizace je úroveň harmonizace daní, kdy státy užívají stejné daně, daňové základy a daňové sazby³⁰.

Jedním z možných členění harmonizace podle literatury je na pozitivní a negativní harmonizaci. Pozitivní harmonizace se uskutečňuje pomocí legislativních nástrojů, zejména směrnic a nařízení. Jak již bylo výše uvedeno, ve fiskální oblasti členské státy rozhodují na základě jednomyslnosti, proto je pro Evropskou komisi obtížné prosazovat harmonizaci tímto způsobem.

Články 93 a 94 současného číslování smlouvy o založení ES stanovují jako cíl, v rámci procesu harmonizace daní, vytvoření a fungování jednotného trhu. Pozitivní harmonizací dosáhneme toho, že ve všech členských státech platí stejná pravidla. Proto se domnívám, že pozitivní harmonizace je nejlepším prostředkem k dosažení jednotného trhu.

Negativní harmonizace je vytvářena judikáty Evropského soudního dvora. Státy činí opatření ve svých daňových legislativách na základě judikátu ESD. ESD může členskému státu, který byl účastníkem řízení nařídit odstranit nebo změnit určité daňové ustanovení. Nestanoví však způsob, jakým toho má být dosaženo.

Na základě výše uvedeného, nepovažuji negativní harmonizaci za prostředek sbližení daňových soustav, protože nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy.

²⁹ Kubátová K., Harmonizace daní v Evropské unie, Daně, 1998, č. 7-8, str. 2n.

³⁰ Simon J., Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?, Buletin for international fiscal documentation, June 2000, Vol. 54, No. 6, str. 263n.

Existuje mnoho dalších hledisek, podle kterých lze harmonizaci dělit. Nebudu se všemi zabývat, chtěla bych jen uvést hledisko teritoriální. Rozlišuje se harmonizace vertikální, tj. harmonizace daňových systémů ukládaných různými stupni státní samosprávy a horizontální, tj. harmonizaci národních daňových systémů, která probíhá v Evropské unii.

Od 60.let 20.století se začínají objevovat první zmínky o nutnosti daňové harmonizace. Ačkoli se původně počítalo s harmonizací struktury i daňových sazeb, po některých neúspěšných implementacích harmonizačních opatřeních se upustilo od celkové harmonizace.

3.2.2 Daňová koordinace

Daňovou koordinací rozumíme vytváření bilaterálních nebo multilaterálních daňových smluv za účelem omezení arbitrážních obchodů. Tvoří první stupeň mezinárodního postupu ke snížení daní. Státy si vzájemně poskytují data daňových rezidentů, vydávají se doporučení k novelizaci daňové legislativy v oblastech škodlivé daňové konkurence. Od daňové harmonizace se liší tím, že nevede k jednotnosti daňových systému a zahrnuje širší oblasti v přizpůsobování³¹.

Koordinace daňových systémů probíhá na poli mezinárodních organizací, ale i v Evropské unii.

Daňová koordinace může být na smluvní bázi, zejména se jedná o smlouvy o zamezení dvojího zdanění, nebo jednostranná (spontánní), která je způsobena daňovou konkurencí. Jako příklad spontánní daňové koordinace v Evropské unii bych uvedla snižování sazeb u daní z příjmů právnických osob.

3.2.3 Daňová konkurence

V posledních letech se stále víc, nejen mezi členskými zeměmi Evropské unie, stává

³¹ Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003, str. 216

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.

Daňovou konkurencí rozumíme situaci, kdy existují odlišné daňové systémy a sazby, pomocí nichž se státy snaží přilákat do země daňové základy.

Mezi odborníky nedochází ke shodě, zda by bylo lepší zachovat daňovou konkurenci či daně harmonizovat. Zastánci daňové konkurence argumentují, že daňová soutěž je spojena s nižšími daněmi, což kladně ovlivňuje ekonomický růst. Konkurence mezi daňovými režimy nutí vlády držet výdaje a zdanění na nízké úrovni a omezit břemeno regulací³². Naopak odpůrci tvrdí, že daňová konkurence neumožňuje co nejefektivněji alokovat volné zdroje³³. Vede k přesunu daňového zatížení z kapitálu na práci. Poplatníci mohou přemístit kapitál do země s nižším daňovým zatížením. Platí daně v zemi s nízkými sazbami, ale veřejných služeb využívají v zemi s vysokými daňovými sazbami. Jedná se o tzv. škodlivou daňovou soutěž.

Daňová konkurence je určitým kontrolním mechanismem hospodaření vlády. Brání vládám v neúměrném zvyšování daňového břemene poplatníků a vládních výdajů na rozdíl od harmonizace, která nenutí vlády šetřit.

OECD v roce 1998 vypracovala zprávu týkající se daňové konkurence³⁴. Studie se zabývá faktory charakteristickými pro tzv. škodlivé preferenční daňové režimy a daňové ráje. Mezi tyto faktory patří velmi nízká efektivní sazba daně, nedostatek transparentnosti daňového systému, nedostatek efektivní výměny informací a tzv. ring fencing, což je případ, kdy je preferenční daňový režim striktně oddělen od domácího trhu. Podle těchto kritérií OECD jako škodlivý daňový režim označila 35 zemí. Další zprávy byly vypracovány v letech 2001, 2004, 2007. Došlo ke snížení

³² Mitchell J., The Dlabal Tax police: Europe's Tax Harmonisation is a Smokerscreen to Raise Taxes, Capitalism Magazine, 8.1.2002, str. 1n.

³³ Kubátová K., Harmonizace daní v Evropské unii, Daně, 1998, č. 7-8, str. 2n.

³⁴ OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Paris: OECD, 1998

počtu zemí se škodlivým daňovým režimem. V současnosti OECD považuje za nespolupracující země Andoru, Lichtenštejnsko a Monako.

Podle OECD jsou za daňové ráje považovány státy, které nevybírají buď žádné, nebo jen symbolické daně a současně od firem nevyžadují žádné finanční výkazy. Jako příklad daňového ráje uvádím Britské Panenské ostrovy. Své sídlo tu má tři čtvrtě milionu firem, ačkoliv mají třiadvacet tisíc obyvatel. Společnosti z celého světa láká anonymita, žádná daňová přiznání, audit či zveřejňování vlastnické struktury. Některé země, například Lichtenštejnsko nepatří do skupiny tradičních daňových rájů s nulovými daněmi, ale přísným dodržováním bankovního tajemství umožňuje řadě firem a osob z celého světa ukrývat na tamních bankovních účtech nezdaněné peníze. Mezi nejtvrďší v postupech vůči daňovým hříšníkům patří německé a francouzské úřady, kterým se příliš nelíbí bankovní tajemství některých evropských bank. Tento problém byl jedním z témat, kterým se zabýval letošní summit G20.

3.3 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 zbytečnými³⁵“. 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.

V 60. letech 20. století v Evropě existovaly 2 systémy nepřímého zdanění: systém daně z přidané hodnoty a kumulativní kaskádový systém daně z obratu. Je pravda, že kumulativní kaskádový systém daně z obratu je administrativně jednodušší, na druhou stranu však daňové zatížení je přímo úměrné délce výrobního nebo distribučního řetězce, což vede k výrobce nebo distributory k integraci za cílem snížit

³⁵ Tichý L., Arnold R., Svoboda P., Zemánek J., Král R., Evropské právo, 3. vydání, Praha: C.H.Beck 2006, str. 627

daňové zatížení. Důsledkem toho dochází k deformaci tržního prostředí. Dalším nedostatkem je, že v kumulativním kaskádovém systému je obtížné daň přesně určit, protože její výše je závislá na počtu subjektů vstoupivších do produkčního cyklu. Nenaplní tak atribut měřitelnosti. Proto Evropská komise nakonec zvolila jako systém pro harmonizaci nepřímých daní systém DPH. DPH zajišťuje daňovou neutralitu nejen na národní úrovni, ale i mezi členskými státy. Navíc je zřetelná na každé úrovni výrobního a distribučního řetězce a brání duplicitnímu zdanění kaskádovitých daní.

Jeden ze základních cílů Evropských společenství bylo zavedení jednotného vnitřního trhu bez vnitřních hranic. Dosažení výše zmíněného cíle odpovídá zdanění na základě principu země původu. Tento princip předpokládá jednotnou sazbu daně ve všech členských zemích Evropské unie.

Princip zdaňování podle země původu³⁶ znamená, že se daň vybere v zemi, ze které se zboží nebo služba dodává či poskytuje. Cílem Evropské komise je zavedení zdanění podle země původu. Druhým principem zdaňování je princip země určení³⁷ (země spotřeby), podle kterého se daň vybere v zemi spotřeby podle sazeb tam platných. Co se týče DPH, princip země původu se uplatňuje pro nákupy občanů Evropské unie pro vlastní spotřebu s výjimkou aut, letadel, lodí a zásilkových obchodů. Princip země spotřeby se používá pro podnikatelské subjekty, aby objem DPH uložený v konkrétní zemi, odpovídal spotřebě v této zemi. V oblasti spotřebních daní se používá princip země spotřeby. Pro nákupy občanů Evropské unie pro vlastní spotřebu platí princip země původu.

Ačkoli původně Evropská komise počítala s přechodem na princip země původu, doposud se tak nestalo. Ten však, jak bylo uvedeno výše, počítá se zavedením jednotné daňové sazby. Domnívám se, že v současnosti užívaný princip země určení dává státům určitou volnost ve stanovení takové výše daňové sazby, která nebude způsobovat deformace na trhu. Nemusí se vzdávat svých národních tradic, musí jen respektovat minimální hodnoty sazeb DPH.

³⁶ origin principle

³⁷ destination principle

3.3.1 DPH

Francie byla první zemí z původní šestice základajících států, která zavedla DPH³⁸. Daň z přidané hodnoty je jedinou všeobecnou daní ze spotřeby, která je stanovena procentem z prodejní ceny. 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.

1. směrnice³⁹ zavedla DPH ve všech zemích Evropských společenství a tím sjednotila typ univerzální nepřímé daně. Směrnice definovala DPH a stanovila cíl zavést daň z přidané hodnoty ve všech členských zemích Evropského společenství k 1.1.1970, což se nepodařilo a termín byl postupně odkládán 3. - 5. směrnicí⁴⁰.
2. směrnice⁴¹ definovala předmět daně. Je jím prodej zboží a poskytování služeb na území členského státu uskutečněné plátcem daně za úplatu a dovoz zboží. Směrnice dále obsahuje definici místa zdanitelného plnění, plátce daně, prodeje zboží, poskytování služeb, osoby podléhající dani apod. V roce 1977 byla nahrazena šestou směrnicí. 3. směrnice prodloužila časové limity pro zavedení daně z přidané hodnoty Belgie do konce roku 1972. 4. a 5. směrnice prodloužily termín Itálii až do konce roku 1973. Transpozicí prvních dvou směrnic byla uskutečněna strukturální harmonizace.

6. směrnice⁴² je zásadní zejména proto, že stanovuje pravidla pro určování základu daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů, sazby daně. Základem daně je každý prodej zboží a služeb, s výjimkou finančních a právních služeb. Zdravotní péče a vzdělání jsou osvobozeny od daně. Směrnice rovněž stanovila, že určité procento vybraného DPH bude připadat na financování Evropských společenství. Připravila

³⁸ Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003, str. 154

³⁹ směrnice č. 67/227/EEC

⁴⁰ směrnice č. 69/463/EEC, č. 71/401/EEC, č. 72/250/EEC

⁴¹ směrnice č. 67/228/EEC

⁴² směrnice č. 77/388/EEC

cestu k odstranění daňových hranic, které je jedním z cílů Evropských společenství. Byla mnohokrát novelizována a od 1. ledna 2007 je nahrazena směrnicí č. 2006/112/EC o společném systému DPH.

Vrácení DPH osobám mimo území členských států Evropských společenství se týká 8., respektive 13. směrnice⁴³. 10. směrnice⁴⁴ upravuje místo zdanitelného plnění pronájmu movitých věcí.

Transpozicí 6. směrnice do daňových legislativ členských států byla završena strukturální harmonizace. Další fází byla harmonizace daňových sazeb. Setkala se však s neochotou ze strany členských států, které ji považují za zásah do národní suverenity a nechtějí opustit národní tradice. Navíc může ohrozit příjmy státního rozpočtu v zemích, kde příjem z nepřímých daní tvoří důležitou příjmu. Proto Evropská komise upustila od celkové harmonizace a přiklonila se k daňové aproximaci.

K odstranění daňových hranic uvnitř Evropských společenství došlo směrnicí č. 91/680/EEC. Nákup soukromých osob je zdaňován výhradně zemí původu (s výjimkou dopravních prostředků starších méně než 6 měsíců) a systém dovozů a vývozů mezi členskými státy navzájem je nahrazen intrakomunitárním plněním.

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%⁴⁵. Od roku 2008 je v České republice výše sazby DPH 19% základní a 9% snížená. Naše právo je v souladu se směrnicí.

⁴³ směrnice č. 79/1072/EEC, č. 86/560/EEC

⁴⁴ směrnice č. 84/386/EEC

⁴⁵ Láchová L., Daňové systémy v globálním světě, 1.vyd., Praha: ASPI 2007, str. 46n.

Sazby DPH v jednotlivých členských 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 uvádějící 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, 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.

Osmnáct členských států má dnes výjimku, díky níž se restaurační služby, kadeřnictví či bydlení aplikuje nižší než patnáctiprocentní sazba DPH. Výjimka měla trvat do roku 2010. Podle dohody z letošního roku mohou jednotlivé státy uplatňovat nižší než 15-ti procentní sazbu i po roce 2010. Jednotlivé státy budou moci nově rozhodnout o snížené sazbě DPH také například pro renovace obydlí (s výjimkou stavebního materiálu), pomoc v domácnosti, pečovatelské služby či prodej knih.

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.

Česká republika má povinnost implementovat do právní úpravy daně z přidané hodnoty tzv. DPH balíček EU (EU VAT Package). Ministerstvo financí ČR připravilo novelu zákona o DPH. Novelou budou implementovány do zákona o DPH směrnice č. 2008/8/ES, č. 2008/9/ES, č. 2008/117/ES.

Tyto směrnice doplňují směrnici 2006/112/EC, stávají se účinnými od 1. ledna 2010. Směrnice č. 2008/8/EC zavádí nová pravidla pro určení místa poskytování služeb. Zavádí princip zdanění v místě spotřeby služby. Poskytování služeb mezi obchodníky se bude zdaňovat v státě, kde se nachází zákazník. Poskytování služeb konečným spotřebitelům se bude zdaňovat ve státě, kde se nachází poskytovatel. Tyto změny ovlivní hlavně mezinárodní společnosti, které poskytují nebo přijímají služby do/ze zahraničí, aby správně zdaňovaly a vykazovaly služby pro účely DPH. Směrnice č. 2008/9/EC obsahuje prováděcí pravidla pro vrácení DPH osobám povinným k dani

usazeným v jiném členském státě. Směrnice Rady 2008/117/ES upravuje souhrnné hlášení při dodání zboží a poskytování některých služeb do jiných členských států. Současný systém bude nahrazen elektronickým. Zavádí se elektronické podávání žádostí, detailní časový plán pro zpracování žádostí a právo na vyplacení úroku z prodlení v případě, že členský stát vrátí nárokovanou DPH se zpožděním. Další změnou je rozšíření zvláštního režimu z elektronických služeb i na telekomunikační a rozhlasové služby, který se doposud vztahoval na poskytovatele služeb ze států mimo EU. DPH balíčkem EU je zavedena povinnost vykazovat služby poskytnuté do jiných členských států EU, čímž dojde k nárůstu administrativní zátěže společností. Nedodržení oznamovací povinnosti je sankcionováno penálem. V návaznosti na tyto směrnice bylo přijato nařízení č. 37/2009, které doplňuje nařízení o správní spolupráci v oblasti DPH⁴⁶.

Domnívám se, že současný stav harmonizace je z hlediska volného trhu zboží a služeb neuspokojivý. Problémem je existence několika druhů sazeb, výjimky na různé zboží a služby, nestejně pokrytí zboží a služeb sazbami v jednotlivých členských státech. Jako příklad uvádím zdanění novin. V ČR se uplatňuje snížená sazba, ve Francii super snížená, ve Finsku nulová a v Maďarsku standardní sazba daně.

3.3.2 Spotřební daně

Selektivní spotřební daně, často označované i jako „akcízy“ jsou jedny z nejstarších a nejstabilnějších rozpočtových příjmů, jejichž příjem do státní pokladny každého státu je stabilní a vyrovnaný. 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. Původním cílem bylo harmonizovat strukturu i sazbu daně. Od

⁴⁶ nařízení č. 1798/2003

něho bylo nakonec upuštěno. Snaha se orientovala na harmonizaci struktury a stanovení minimálních sazeb.

Směrnice týkající se harmonizace spotřebních daní lze rozdělit do 3 kategorií⁴⁷: První kategorií tvoří horizontální směrnice⁴⁸. Podle ní předmětem spotřebních daní jsou minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabákové výrobky. Státy mohou ukládat nad rámec spotřebních daní další nepřímé daně, například ekologické. Směrnice rovněž vymezuje zdanitelné plnění, pohyb zboží, placení daně. Jedná se o obecnou úpravu. Další kategorií jsou strukturální směrnice⁴⁹ upravující zdanění jednotlivých komodit, tj. minerální oleje, alkohol a alkoholické nápoje, tabák. Třetí kategorií jsou směrnice týkající se aproximace sazeb těchto spotřebních daní.

Na základě schválení nové směrnice Rady č. 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS bude nutné novelizovat zákon o spotřebních daních. V současné době ministerstvo financí připravuje materiál do vnitřního připomínkového řízení. Účinnost novely zákona je směrnici stanovena na 1.4.2010 s tím, že platnosti má nabýt 1. ledna 2010.

Nebudu se podrobněji zabývat jednotlivými směrnici, protože to není tématem této práce. Zmíním pouze o směrnici č. 2003/96/EC, která rozšířila zdaňování minerálních olejů také na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii. Jejím cílem je omezit emise. Členské státy proto mohou daňově zvýhodnit společnosti, které činí opatření ke snížení emisí.

Harmonizace základů daně je dosaženo použitím klasifikace Jednotného celního sazebníku. Nedošlo k původně plánovanému sjednocení sazeb, jsou jen stanoveny minimální sazby u jednotlivých komodit. Některé minimální sazby jsou však nulové,

⁴⁷ Nerudová D., Harmonizace nepřímého zdanění, Daně a právo v praxi, Praha: ASPI, roč.10, č.7, str.30-34

⁴⁸ směrnice č. 92/12/EEC

⁴⁹ směrnice č. 92/81/EEC směrnice o harmonizaci struktury spotř.d.z minerálních olejů změněna směrnice č. 2003/96/EC, restrukturalizována na daň z energetických produktů a elektrické energie, směrnice č. 92/83/EEC (alkohol a alkoholické nápoje), směrnice č. 2002/10/EC (tabákové výrobky)

jiné příliš nízké na to, aby mohly ovlivnit výši sazeb v jednotlivých zemích. Původní sazby daní se mezi zeměmi značně lišily následkem obchodní politiky a národních zvyklostí. Země produkující víno jako je Řecko, Itálie a Francie, kde víno patří k nejběžnějším nápojům a kde daň má regresivní tendence, mají jiný názor na sazby u vína než neproducentké země, kde pijí víno hlavně střední a vyšší vrstvy obyvatelstva. 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 2073/2004⁵⁰.

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 5.2.4.

Jednotná daňová politika je důležitá pro volný pohyb zboží, služeb, kapitálu a pracovní síly. Harmonizace legislativy v oblasti daní je omezena podmínkou jednohlasného přijetí. V případě DPH, spotřebních daní a ekologických daní bylo dosaženo stanovení minimálních sazeb a administrativy daní.

3.4 Přímé daně

Původním záměrem Evropské unie bylo harmonizovat nepřímé i přímé daně, ve skutečnosti však harmonizace přímých daní prakticky neprobíhá. Komise EU v minulosti předložila řadu návrhů na harmonizaci. Rada ministrů je však nepřijala. Členské státy se nejsou ochotny se vzdát národních tradic a politického vlivu

⁵⁰ Láchová L., Daňové systémy v globálním světě, 1. vyd., Praha: ASPI 2007, str. 70n

v oblasti přímých daní. Harmonizace přímých daní je v EU z politických důvodů nemožná, proto členské státy přijímají mimo jiné i doporučení OECD týkající se přímého zdanění. 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.

Členské státy chápou harmonizační snahy daně z příjmů jako pokus o omezení fiskální svrchovanosti. Jednotlivé členské státy mají různý postoj k daňové legislativě. Britové kritizují socialistickou Evropu, Francouzi se obávají liberálně pravicových prvků v evropské politice. Navíc k přijetí směrnice je nutná jednomyslnost všech členských zemí. Stačí, aby jeden členský stát byl proti a směrnice nebude přijata. Pro Evropskou komisi je tedy obtížné prosadit harmonizační opatření.

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 užívat⁵¹.

Směrnice o vzájemné pomoci mezi úřady členských států je základní směrnicí týkající se přímých daní⁵². Upravuje výměnu informací, součinnost při vyšetřování, přítomnost úředníků jednoho členského státu na území jiného členského státu z důvodu kontroly aktivit nadnárodních společností. Ačkoli se původně vztahovala jen na přímé daně, později byla její působnost rozšířena i na nepřímé daně.

⁵¹ Blahož J., Klíma K., Skála J., Ústavní právo Evropské unie, Aleš Čeněk, Dobrá Voda u Pelhřimova, 2003, str. 214n.

⁵² Mutual Assistance Directive 77/799/EEC

3.4.1 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 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 fúzích⁵³ 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.

V roce 2005 byla její působnost rozšířena i na evropskou společnost a evropskou družstevní společnost.

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**⁵⁴. Směrnice obsahuje výčet právních forem společností, na které se vztahuje. Jsou to společnost s ručením omezeným, akciová společnost a komanditní společnost. Od roku 2003 se vztahuje i na evropskou společnost a evropskou družstevní 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

⁵³ Merger Directive 90/434/EEC

⁵⁴ Parent-Subsidiary Directive 90/435/EEC

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**⁵⁵ je stanovit minimální zdanění příjmů z úroků fyzickým osobám ve státě, jehož jsou daňovými rezidenty a vyloučit dvojí zdanění úrokových příjmů. Povinností plátce je 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 společnostmi⁵⁶ 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.**

V současnosti má každý členský stát Evropské unie vlastní pravidla pro výpočet základu daně z příjmů právnických osob. Již několik let je cílem Evropské komise implementovat společný konsolidovaný základ daně pro společnosti⁵⁷, které podnikají v několika členských státech a tvoří jednu vlastnickou strukturu. Evropská komise publikovala tři pracovní materiály, které zpracovávají návrh CCCTB. Dle pracovního programu Evropské komise na rok 2008 měl být v září 2008 předložen zpracovaný legislativní návrh k CCCTB ve formě konceptu směrnice Evropského

⁵⁵ Savings Directive 2003/48/EC

⁵⁶ Interest and Royalties Directive 2003/49/EC

⁵⁷ Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)

společenství. Komise předložení návrhu k CCCTB odložila. Po předložení bude návrh projednáván jeden až dva roky. Předpokládá se, že koncept by měl být přijat v roce 2011. Toto datum však není definitivní. Jeho hlavním cílem je zjednodušení daňových předpisů a snížení administrativních nákladů na plnění daňových povinností a správu daně. Projekt CCCTB předpokládá, že společnosti s celoevropskými aktivitami si budou moci zvolit systém CCCTB. Společný konsolidovaný daňový základ bude výhodný pro koncern, který se bude snažit uniknout ze své národní daňové úpravy.

Výhodou CCCTB je snížení vyvolaných nákladů zdanění společností a umožňuje automaticky kompenzovat ztrátu z činnosti v jednom členském státě ziskem z činnosti v jiném členském státě. Na druhou stranu jeho nevýhodou je, že společnosti bez celoevropských aktivit systém nemohou užívat. Existence dvou daňových režimů, tj. společného konsolidovaného a národních, může být prostředkem k daňovým únikům a spekulacím.

Mám za to, že těchto nevýhod by se dalo vyvarovat zavedením harmonizovaného základu daně pro všechny společnosti a ne jen pro nadnárodní. Navíc by odstranil soutěžení členských států o přilákání daňových základů společností s celoevropskými aktivitami. Přijetí tohoto systému by však znamenalo plnou harmonizaci, kterou by členské státy ztratily nemalou část daňové suverenity. Jeho zavedení by bylo těžko prosaditelné.

3.4.2 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.

3.4.3 Negativní harmonizace

Jak již je výše uvedeno v oblasti harmonizace přímých daní mají své místo i judikáty

Evropského soudního dvora. Státy činí opatření ve svých daňových legislativách na základě judikátu ESD. ESD může členskému státu, který byl účastníkem řízení nařídit odstranit nebo změnit určité daňové ustanovení. Dovoluji si říci, že v současnosti je daň z příjmů fyzických osob harmonizována pouze judikaturou ESD. ESD nejčastěji řeší diskriminaci při zdaňování přeshraničních pracovníků, tj. nerezidentů oproti rezidentům, dále zdaňování dividend, použití smluv o zamezení dvojího zdanění.

Jako příklad uvádím dva rozsudky, ve kterých ESD shledal porušení základních principů vyplývajících ze smlouvy o založení ES.

První případ⁵⁸ se týká zdaňování fyzických osob. Dánský auditor Bent **Vestergaard** pracující a žijící v Dánsku byl na školení v Řecku, které pořádala řecká společnost. Podle dánského práva pro něj nebyly náklady na školení daňově účinným nákladem. ESD shledal, že došlo k porušení svobody poskytování služeb – článku 49 smlouvy o ES, protože pokud by pan Vestergaard nakoupil službu od dánské společnosti, pak by byly daňově účinným nákladem. ESD judikoval, že nakoupení služeb domácích i zahraničních musí být stejně daňově posuzováno. Dánsko muselo odstranit ze svého právního řádu toto diskriminující ustanovení.

Druhý případ⁵⁹ se týká zdaňování společností, konkrétně svobody usazování (článku 43 a 48 smlouvy o založení ES). **Marks & Spencer** je mateřskou společností se sídlem ve Velké Británii. Obchody mimo britské ostrovy prováděla pomocí nizozemského dceřiného holdingu. Nizozemský M & S založil dceřiné společnosti v Belgii, Německu, Francii a Španělsku. Ačkoli mateřská společnost ve Velké Británii dosahovala zisku, zahraniční dceřiné společnosti byly ve ztrátě, kterou nešlo v zahraničí uplatnit. Proto mateřská společnost požádala o započtení zahraničních ztrát ve Velké Británii. Žádost byla zamítnuta, protože podle britského daňového práva šlo započíst ztráty pouze pokud dceřiné společnosti byly založeny nebo obchodovaly ve Velké Británii. ESD řešil otázku, zda koncepce jednotného trhu vyžaduje, aby domácí daňová jurisdikce zohledňovala ztráty ze zahraničních daňových jurisdikcí. ESD konstatoval, že články 43 a 48 smlouvy o založení ES nebrání členským státům ve vyloučení možnosti odečíst ztrátu dceřiné společnosti

⁵⁸ Vestergaard č. C-55/98, viz. <http://curia.europa.eu>

⁵⁹ Marks & Spencer plc č. C-446/03, viz. <http://curia.europa.eu>

(nerezidenta) v jiném členském státě od zdanitelného zisku mateřské společnosti (rezidenta), ačkoli ji mateřským společností v případě ztrát dceřiných společností (rezidentů) přiznávají. Je však v rozporu s články 43 a 48 smlouvy o založení ES, pokud je tato možnost vyloučena za předpokladu, že dceřinná společnost (nerezident) vyčerpala možnost zohlednit ztráty existující ve státě jejího sídla v rámci zdaňovacího období, kterého se týkala žádost o snížení i v předcházejících zdaňovacích období a pokud neexistují možnosti pro zohlednění těchto ztrát ve státě sídla v budoucích zdaňovacích období jí samotnou nebo třetí osobou, zejména pokud dceřinná společnost byla převedena na tuto třetí osobu.

3.5 Daňová správa

Jednotný trh a volný pohyb osob, zboží a kapitálu s sebou přináší i daňové úniky rozsahem přesahující hranice států. Spolupráce členských států v oblasti správy daní a potírání daňových úniků je nutná a velice důležitá. Vzájemná spolupráce daňových správ v rámci EU v oblasti přímého zdanění, konkrétně daní z příjmů, majetku a pojistného, je upravena směrnicí č. 2004/56/EC. Zavedla tzv. souběžné daňové kontroly. Členské státy se na jejich provedení na vlastním území mohou dohodnout v případě, že daňová situace několika osob povinných k dani je společným či doplňujícím zájmem několika členských států. Úpravu spolupráce v oblasti DPH v současnosti obsahuje nařízení č. 1798/2003. Jeho cílem je usnadnit výměnu informací a provádění kontrol DPH. Umožňuje přímý kontakt úřadů daňové správy členských států namísto původní komunikace ústředních kontaktních orgánů, čímž došlo ke zrychlení a zefektivnění spolupráce. Spolupráce v oblasti správy spotřebních daní je upravena nařízením č. 2073/2004. Členské státy musí zřídit ústřední kontaktní orgán, který je odpovědný za výměnu informací o pohybech zboží podléhajícího spotřebním daním, za výměnu dat v elektronickém rejstříku osob (oprávněných skladovatelů či registrovaných hospodářských subjektů) a prostor schválených k užívání jako sklady s daňovým dozorem.

V letech 1991 a 1992 byly vydány dvě nařízení upravující vzájemnou výměnu informací. Prvním byl zaveden tzv. Intrastat systém⁶⁰. Nahradil získávání informací

⁶⁰ nařízení Rady č. 3330/91

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 VIES⁶¹ (VAT information exchange system) byl zaveden druhým nařízením, kontroluje pohyb zboží v rámci EU. Umožňuje výměnu vybraných informací, jako jsou registrační čísla subjektů.

⁶¹ nařízení Rady č. 218/92

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“⁶².

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 mimo jiné 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

⁶² Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha: ASPI, a.s., 2005, str. 90

rodin, rovněž ovlivňují podobu daňových systémů⁶³.

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. podílu 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 zatížení⁶⁴. 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 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%. Podle statistik Eurostatu⁶⁵ je daňová kvóta v Evropské unii vysoká obecně vůči všem mimoevropským zemím OECD, pouze na Novém Zélandu se pohybuje kolem 35% HDP. Struktura daňových příjmů se liší v původních a nových členských státech EU. Původní členské státy mají přibližně stejný podíl daní přímých a nepřímých i sociálního zabezpečení. V nových členských státech je

⁶³ Kubátová K., Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997, str. 126n

⁶⁴ OECD Revenue Statistic 2007

⁶⁵ Taxation trends in the EU 2007 edition [online]. Dostupný na WWW: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm

celkově nižší podíl přímých daní, což je protiváhou vyššího procenta nepřímých daní a sociálního pojištění. Současným trendem v Evropské unii je přesun k nepřímému zdanění a snižování přímých daní.

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 Francie velký⁶⁶.

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 obratu. V roce 2007 došlo k poklesu daňových pásem ze sedmi na čtyři u osobní důchodové daně⁶⁷.

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.

⁶⁶ 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

⁶⁷ Kesti J., European Tax Handbook 2007, Amsterdam, IBFD 2007, str. 243n

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 zdanění⁶⁸. 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 přílohy⁶⁹. 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 (Impôt sur le revenu), daň z příjmů právnických osob (Impôt 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 kolky, 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. 1 CGI). 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

⁶⁸ Grosclaude J., Marchessou P., Droit fiscal général, Paris, Dalloz 2003, str. 15n

⁶⁹ www.legifrance.gouv.fr/WAspad/ListeCodes

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.

Pro označení poplatníka používá francouzský zákonodárce různé termíny. Pojem contribuable (poplatník ve smyslu českého § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů) se užívá pro obecné označení fyzické osoby nesoucí daňové břemeno. Je obsažen i v 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, tj. skupinu výdělečně činných a ostatních osob (dětí do 18 let, 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 příjmů 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 spravedlnosti⁷⁰). 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 nezdanitelné částky. Částka, kterou provedenou operací dostaneme je čistý základ daně (revenu net imposable).

⁷⁰ Cornu G., Vocabulaire juridique, 8^e édition, Preses Universitaires de France, Paris 2000, str. 2

Sazba daně z příjmu je ve Francii progresivní:⁷¹

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

Zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů FO je kalendářní rok, poplatníci s příjmem z podnikání mohou mít hospodářský rok. Do 1. března následujícího roku po skončení zdaňovacího období musí být podané daňové přiznání, respektive do 31. března u poplatníků s příjmy z podnikání. V únoru a v květnu platí poplatníci zálohy na daň ve výši jedné třetiny daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období. Poplatník si může fakultativně zvolit formu měsíčních záloh na daň.

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. à 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

⁷¹ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 253

pouze obchodní příjmy ze zdrojů ve Francii a z celosvětových pasivních příjmů, tj. například příjmy z investic. Od 1. ledna 2005 byl imputační systém nahrazen klasickým systémem dvojího zdanění. Zisk je nejprve zdaněn na úrovni společnosti a poté podruhé při rozdělování čistého zisku v rukou akcionářů. Avšak klasický systém je modifikován tak, že dividendy plynoucí rezidentním korporátním akcionářům mohou podléhat tzv. participation exemption. To znamená, že se 95% zisku nezdaňuje a 5% se zdaní klasickým systémem. Pokud dividendy plynou individuálním akcionářům, zdanění podléhá jen 40% dividend. Základ daně vychází z účetního výsledku hospodaření. Je upraven o položky, které zvyšují a snižují základ daně. Základní sazba daně činí 33¹/₃%. Společnosti s obratem nad 7 630 000 EUR platí navíc tzv. solidární příplatek ve výši 3,3%. Malé a střední podniky s obratem 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 příplatek. Společnosti mají povinnost platit minimální daň. Z této povinnosti jsou vyňaty společnosti s obratem nižším než 76 000 EUR. Výše minimální daně závisí na obratu společnosti. Je odčitatelná od daně z příjmů právnických osob v běžném zdaňovacím období i v následujících dvou letech.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní, respektive hospodářský rok. Do tří měsíců po skončení zdaňovacího období musí být podané daňové přiznání. Poplatníci platí zálohy na daň v únoru, květnu, srpnu a listopadu⁷².

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 16 020 000 Eur dosahuje až 1,8%. Nerezidenti odvádějí daň jen z majetku umístěného ve Francii,

⁷² 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 poplatníka⁷³.

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%.

4.1.4 Příspěvky na sociální pojištění⁷⁴

Zaměstnanci i zaměstnavatelé mají povinnost odvádět příspěvky na sociální pojištění. Vyměřovacím základem je buď vyplacená mzda nebo maximální částky, tzv. měsíční stropy sociálního pojištění. Zaměstnanci musí platit příspěvek na zdravotní pojištění, na vdovský důchod, na penzi, na pojištění v nezaměstnanosti, na doplňkovou penzi vedoucích a nevedoucích zaměstnanců. Poplatník si může odečíst ze mzdy zaplacené příspěvky na sociální zabezpečení. Zaměstnavatel je povinen za zaměstnance odvádět příspěvek na zdravotní pojištění, na bydlení, na stáří, na důchod, na pojištění v nezaměstnanosti, na doplňkovou penzi vedoucích a nevedoucích pracovníků, rodinný příspěvek.

⁷³ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 255

⁷⁴ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 254n.

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 občany⁷⁵.

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.

V roce 2000 v Německu započala daňová reforma. Stalo se tak zejména zákony Steuersenkungsgesetz (Zákon o snížení daní), Steuerentlastungsgesetz a Familienförderungsgesetz. Jejím cílem bylo ulehčení pro rodiny, zajištění pracovních míst a ochrana životního prostředí. Reforma kladla důraz na rodiny a zaměstnance s malými a středními příjmy, ale i na poskytnutí úlev malým a středním podnikům. Došlo ke snížení sazeb u daní z příjmů fyzických i právnických osob. Imputační systém zdaňování dividend byl nahrazen zdaněním poloviny dividendy, ale již zaplacená daň právnických osob nebude započtena. Byla zavedena daň z elektrické energie a zvýšeny sazby daně z minerálních olejů a plynu.

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 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 nezmiňuji vzhledem k obsáhlosti tématu, například daň z motorových vozidel, z obalů, loterií, atd.

Od 1. ledna 2009 je v Německu zavedena srážková daň z kapitálového majetku,

⁷⁵ Bakeš M., Daně, poplatky a ústavní právo in Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, Linde Praha 2004, str. 569

kteřá nahrazuje daň z vřnosu kapitálu. Zisky fyzických osob z prodeje cenných papírů také patří k příjmům z kapitálového majetku.

4.2.1 Daň z příjmů fyzických osob⁷⁶

Základ daně tvoří součet z následujících sedmi druhů příjmů: ze zemědělské výroby a lesního hospodářství, ze živnosti, z jiné samostatné vřdělenné 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, výplaty penzijního připojištění. Můžeme zde tedy vidět podobnost s českým daňový systémem. Zaměstnanci si mohou odečíst náklady vynaložené na zajištění a udržení příjmů.

Pokud nepřesáhnou 920 EUR, může si poplatník odečíst paušální výdaje v této výši. Pokud poplatník dojíždí do zaměstnání, může si odečíst 0,30 EUR za prvních 20 km. Maximální výše tohoto odpočtu je 4500 EUR. Mezi další odčitatelné výdaje patří příspěvky profesním organizacím, výdaje na pracovní oblečení a nářadí aj. Od agregovaných příjmů lze odečíst speciální a mimořádné výdaje. Mezi speciální výdaje patří 66% ze zákonných příspěvků na sociální pojištění do výše 13 200 EUR, zaplacené výživné do výše 13 805 EUR, zaplacená církevní daň, náklady na poplatníkovo první odborné vzdělání nebo první studium (například na univerzitě) do výše 4000 EUR. Mimořádné výdaje jsou spojeny zejména s náklady vzniklými v souvislosti nemocí, například výdaje za pečovatelskou službu.

Sazba daně je progresivní ve výši od 15% do 45%. Z příjmu se odpočítává základní nezdanitelná částka ve výši 7664 EUR u svobodných, u manželů dvojnásobek; dále nezdanitelná částka za vyživované dítě 1824 EUR a na péči o dítě a na jeho vzdělání 1080 EUR. Příjmy manželů jsou zdaňovány společně, pokud si nezvolí samostatné zdanění.

⁷⁶ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 273

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

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Pokud se jedná o příjmy z podnikání, lze si zvolit i hospodářský rok. Daňové přiznání se podává do 31. května následujícího roku po skončení zdaňovacího období. Zálohy se platí čtvrtletně v březnu, červnu, září, prosinci. U příjmů ze závislé činnosti se zálohy odvádějí měsíčně. Její výše je stanovena podle daňové povinnosti v minulém zdaňovacím období.

4.2.2 Příspěvek na solidaritu

Byl zaveden po sjednocení Německa. Jeho výnosy jsou určeny na financování obnovy infrastruktury, školství, zdravotnictví v nových spolkových zemích.

Vyměřovacím základem je vyměřená daň z příjmů fyzických a právnických osob.

Sazba této daně činí 5,5%. Připočítává se k sazbě z daně z příjmů a je spolu s touto daní vybírán. 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. ledna 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 povinnost⁷⁷.

4.2.5 Daň z příjmů právnických osob⁷⁸

Mezi obchodní společnosti v Německu řadíme společnosti osobní (veřejná obchodní společnost, komanditní společnost, sdružení, Partnerschaft Gesellschaft, Partnerrederei, 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. Od 1. ledna 2001 Německo aplikuje klasický systém dvojího zdaňování zisků společnosti. Společnost zdaní zisk sníženou sazbou daně z příjmů PO. Poté je zisk rozdělený ve formě dividend zdaněn znovu, ale není možné započíst již odvedenou sníženou sazbu daně z příjmů PO zaplacenou společností. Dvojí zdanění zisku je částečně sníženo definicí základu daně poplatníků s příjmy ve formě rozděleného zisku, kterým je jedna polovina skutečného příjmu. 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

⁷⁷ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 265

⁷⁸ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 261n

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 solidaritu.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní, event. hospodářský rok. Daňové přiznání musí být podáno stejně jako u fyzických osob do 31. května následujícího roku po skončení zdaňovacího období. Zálohy se platí čtvrtletně.

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 stanovená 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 příjmů⁷⁹.

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.

V Německu jsou od 1. ledna 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.

⁷⁹ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 280

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 (statute 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 Irsku se řadí společně s Irskem k zemím s nejnižší daňovou kvótou ve srovnání s průměrem EU⁸⁰. 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.

4.3.1 Daň z příjmů fyzických osob⁸¹

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 (svěření; soubory majetku svěřeného do správy).

Osoby s trvalým pobytem na území Velké Británie (rezidenti) zdaňují své celosvětové příjmy. Rezidentem je osoba, která má na území Velké Británie trvalé bydliště nebo se zde zdržuje 183 dní v roce nebo jeho návštěvy Velké Británie v posledních čtyřech letech v průměru přesáhly 91 dní, v pátém roce se stává rezidentem. 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, z investic, z domácích dividend, z pronájmu nemovitostí, ze zdrojů v zahraničí. Příjmem ze závislé činnosti jsou mimo mzdy i veškerá peněžní nebo

⁸⁰ viz příloha č. 3 (daňová kvóta)

⁸¹ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 851n

nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci. Základ daně tvoří součet příjmů poplatníka po odečtení podle jednotlivých druhů snížených o odpočty. Od příjmů lze odečíst například příspěvky na sociální pojištění do výše 15% příjmu poplatníka, náklady na vzdělání související s profesí poplatníka. Od daně lze rovněž odečíst daňové bonusy, které činí 10% ze stanovených částech. Rozlišují se 3 kategorie – manželé; manželé, z nichž jeden je ve věku 65 – 74 let a manželé, z nichž jeden přesáhl 74 let.

sazby daně pro zdaňovací období 2008 – 2009:

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 do výše 36 000 GBP a úspor do výše 2 320 GBP za rok. Příjmy z domácích dividend se zdaňují sníženou sazbou daně díky imputačnímu zdaňování zisků společností. Základní sazba daně (32,5%) se snižuje o 1/9 základu daně.

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

Zdanitelným obdobím je 1 rok. 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 pokutou. U příjmů ze závislé činnosti se aplikuje stejně jako v Irsku systém PAYE (pay-as-you-earn) a zálohy na daň se platí měsíčně. Co se týká ostatních příjmů, poplatníci platí zálohy dvakrát ročně, v lednu a červenci. Její výše závisí na velikosti daňové povinnosti poplatníka v minulém zdaňovacím období.

4.3.2 Daň z příjmů právnických osob (corporation tax)

Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou obchodní společnosti, družstva, stavební spořitelny, vzájemné pojišťovny, státem vlastněné společnosti, veřejné společnosti, královské společnosti a nerezidentní společnosti. Daň se platí ze všech příjmů včetně kapitálových zisků. Sazba daně je odstupňována podle zisku.

sazby daně pro rok 2008⁸²:

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. dubna 2009 měla být zvýšena nižší sazba daně zvýšena z 21% na 22%. Toto zvýšení však bylo odloženo k 1. dubnu 2010.

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 příjmů 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

⁸² Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 842

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 příjmů z nalezišť, kterým byl dán souhlas k výzkumným před 15. březnem 1993. Sazba této daně je 50%.

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. března. Lze si zvolit i jiné zdaňovací období, které ale musí trvat 12 měsíců. Daň musí být zaplacená do 9 měsíců po konci zdaňovacího období. 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.

4.3.3 Příspěvky na sociální pojištění

Na rozdíl od Německa či Švédska, Velká Británie je země, kde jsou nízké příspěvky na sociální pojištění. Pro účely plateb příspěvků na sociální pojištění se fyzické osoby dělí do 4 skupin (class). Tyto skupiny se od sebe liší způsobem výpočtu odvodu a jeho výškou. 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 základu daně. Příspěvky zaměstnavatelů jsou pevně stanovené z týdenních mezd. Jsou pro účely daně z příjmů právnických osob odčitatelnou

položkou od základu daně⁸³.

Daňová soustava Velké Británie má mnoho společného s daňovou soustavou Irsko. Jako příklad uvádím strukturu zdanitelných příjmů. Od daňového systému Německa se liší vyšší 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.

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:

⁸³ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 858

základní 21% a snížené 0; 4,8 a 13,5%.

4.4.1 Daň z příjmů fyzických osob⁸⁴

Fyzická osoba v Irsku podléhá dani z příjmů fyzických osob a dani z kapitálových zisků. Rezidenti mají neomezenou daňovou povinnost, nerezidenti pouze omezenou daňovou povinnost. Rezidentem je osoba, která na území Irska má buď trvalé bydliště, nebo se zde zdržuje déle jak 183 dní v roce, nebo déle jak 280 dní v běžném a v předcházejícím roce.

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 (scheduler system) podle zdroje příjmu: zisky z plateb úroků a dividend vyplacených v Irsku, příjmy z podnikání, z výkonu profesí, nezdaněné úroky a zahraniční příjmy, ostatní příjmy, příjmy z pronájmu pozemků v Irsku, příjmy ze zaměstnání, rozdělené zisky z tuzemských společností.

sazby daně z příjmů FO pro rok 2008:

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

⁸⁴ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 379n

je 5 210 EUR, pro manžele je tato částka dvojnásobná. Tato částka se zvyšuje za každé dítě o 575 EUR v případě dvou dětí a o 830 EUR za třetí a další dítě. Příjem z pronájmu domu, ve kterém poplatník bydlí je vyňat ze zdanění do výše 7620 EUR.

Od příjmů si poplatníci mohou odečíst úroky z úvěru na opravu nebo nákup vlastního bydlení, maximálně 20% standardní daně z příjmů; úroky z hypotéčního úvěru, maximálně 6000 EUR pro vdané/ženaté a 3000 EUR svobodní poplatníci. Dary zákonem vymezeným organizacím maximálně do výše 10% celkového příjmu; úhrady za lékařské ošetření, které nejsou placeny z pojištění. Dále si poplatník může odečíst bonusy (credits) v závislosti na rodinném stavu a další bonus, pokud platí nájem za bydlení soukromému vlastníkovi.

Kapitálové zisky jsou zdaňovány podle zákona Capital Gains Act 1973. Daň z kapitálových zisků platí rezidenti ze zisku z aktiv v Irsku i v zahraničí, nerezidenti jen ze zisku z aktiv nacházejících se v Irsku. Sazba pro kapitálové zisky je lineární, pro rok 2008 je 20%. Vyňaty ze zdanění jsou prvních 1 270 EUR čistého zisku, zisky z některých druhů vládních a municipálních cenných papírů, movitý majetek s životností nižší jak 50 let, movitý majetek prodaný za méně než 2540 EUR, dary charitám a jiné.

Od 1. ledna 2002 je zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů FO a daň z kapitálových zisků kalendářní rok. Daňové přiznání musí být podáno do 31. října následujícího roku po uplynutí zdaňovacího období, jinak se daňová povinnost zvyšuje o 5 – 10% podle toho, s jakým zpožděním bylo podáno. Zálohy na daň z příjmů se u příjmů ze zaměstnání platí měsíčně podle PAYE (pay-as-you-earn) system, u zbylých druhů příjmů do 31. října běžného období ve výši daně za předcházející zdaňovací období nebo ve výši 105% daně za zdaňovací období 2 roky zpětně.

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. Poplatníky této daně jsou společnosti, stavební spořitelny, pojišťovny, stálé provozovny nerezidentních společností a další. Od 6. dubna 1999 se aplikuje klasický systém zdaňování namísto původního imputačního systému. Do té doby vyplacené dividendy nebyly podrobeny srážkové dani. Společnost vyplácející dividendy měla povinnost odvést dopředu zaplacenou daň z příjmů, kterou si započítala na celkovou daňovou povinnost. Podobně jako u fyzických osob, příjmy se rozdělují do kategorií (schedules): příjmy z úroků a dividend na území Irska, zisky z obchodní činnosti, z výkonu profese, nezdaněné úroky a zahraniční příjmy, jiné příjmy, příjmy z pronájmu nemovitostí na území Irska, rozdělené zisky rezidentních společností. Dani nepodléhají dividendy z domácích zdrojů s určitými výjimkami, příjmy z patentů a z hospodářských lesů. S účinností od 1. ledna 2008 osvobození příjmů z patentů je limitováno částkou 5 milionů euro za rok.

Sazba daně je 12,5%. Některé zisky z neobchodních činností a činnosti zatěžující životní prostředí jsou zdaňovány sazbou 25%⁸⁵. 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 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%.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní, případně hospodářský rok. Daňové přiznání musí 2 měsíců od uplynutí zákonné lhůty, daňová povinnost se zvyšuje o 5%, maximálně o 12 695 EUR. Pokud je podáno více než 2 měsíce od uplynutí lhůty pro podání být podáno do 9 měsíců po skončení zdaňovacího období. Pokud je podáno

⁸⁵ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 367n

do daňového priznání, daňová povinnost se zvyšuje o 10%, maximálně o 63 485 EUR.

4.4.3 Příspěvky na sociální pojištění

Příspěvky na sociální pojištění platí zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné do věku 65 let. Neplatí se z penzí a z investic. Zaměstnavatelé jsou povinni platit příspěvky na sociální pojištění za zaměstnance. Tyto příspěvky lze odečíst pro účely daně z příjmů právnických osob. Od příspěvků jsou osvobozeni zaměstnanci s příjmem 352 EUR či nižším týdně. Pokud mají vyšší příjem, platí 4%, maximálně 50 700 EUR. V případě odvodu zaměstnavatele neexistuje žádný strop. 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 EUR⁸⁶.

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.

⁸⁶ 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, dále 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. prosinci 2003. Dále byla zrušena daň z převodu a přechodu nemovitostí k 1. lednu 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. Rezidenti jsou poplatníci, kteří mají na území Slovenska trvalé bydliště nebo se zde zdržují více jak 183 dní v roce, kromě poplatníků, kteří se na území Slovenska zdržují za účelem studia nebo lékařské péče. Vymezení poplatníka daně je tedy 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). Mezi příjmy ze závislé činnosti patří mj. platy z pracovního, služebního poměru, příjmy za práci společníků a jednatelů společnosti s ručením omezeným, komanditistů komanditní společnosti, platy a funkční požitky ústavních činitelů, odměny za výkon funkce ve státních orgánech. Naopak předmětem daně nejsou cestovní náhrady, náhrady za používání vlastního náradí. Mezi příjmy z podnikání se řadí například příjmy ze živností, ze zemědělské činnosti, lesního a vodního hospodářství, příjmy společníků veřejné obchodní společnosti, komplementářů komanditní společnosti. Do kategorie příjmy z jiné samostatné výdělečné činnosti patří například příjmy znalců, tlumočnicků. U příjmů z podnikání může poplatník odečíst skutečné výdaje nebo paušální výdaje ve výši 40% nebo 60%, pokud má příjmy pouze z řemeslné činnosti. 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. lednu 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 dodatečná srážka pro manžela či manželku bez příjmu. Výše nezdanitelné části základu daně je odvozena od životního minima⁸⁷. 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

⁸⁷ životní minimum pro rok 2008: 5130,-SKK

nezdanitelnou částí základu daně ročně na poplatníka nula.

Základ daně se tedy snižuje o nezdanitelné části základu daně a o daňový bonus, který se odečítá od daňové povinnosti. Poplatník s příjmy ze závislé činnosti či z podnikání ve výši šestinásobku minimální mzdy může uplatnit daňový bonus ve výši 6660 SK ročně za každé vyživované dítě, které s ním žije ve společné domácnosti.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Do tří měsíců po skončení zdaňovacího období mají poplatníci povinnost podat daňové přiznání. Zálohy na daň platí poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 50 000 SK.

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.

Od 1. ledna 2004 Slovensko uplatňuje jednoduchý systém zdanění. To znamená, že zisk je plně zdaněn na úrovni společnosti a rozdělený zisk již není daněn v rukou korporátních a individuálních akcionářů. Poplatníky daně z příjmů právnických osob jsou společnosti s ručením omezeným, akciové, komanditní společnosti, družstva a další.

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 společnost 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 povinnosti⁸⁸.

⁸⁸ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 689n

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. ledna 2004 došlo ke snížení sazby daně z původních 25% na 19%. Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Daňové přiznání musí být podáno do 3 měsíců po skončení zdaňovacího období.

4.5.3 Příspěvky na sociální pojištění

Příspěvky musí odvádět z hrubých mezd zaměstnanci i zaměstnavatelé. U všech typů kromě úrazového pojištění je stanoven maximální měsíční vyměřovací základ. 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 osob⁸⁹.

4.6 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.

⁸⁹ Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008, str. 691 a 700

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. Souhrnný základ daně ze všech zdanitelných příjmů se snižuje o daňové úlevy, tj. nezdánitelné částky a odčitatelné položky. Ze základu daně po odečtení těchto úlev se vypočítá daň, od které se může odečíst sleva na dani (daňový zápočet). Zatímco odpočty upravují základ daně, daňové zápočty snižují samotnou daňovou povinnost. Odpočty od základu daně se dělí na standardní a nestandardní. Standardní odpočty nezávisí na skutečných výdajích poplatníků a jsou dosažitelné pro všechny poplatníky. Mezi ně patří základní nezdánitelná část základu daně, která je obvykle stanovena pevnou

částkou. Oproti tomu nestandardní odpočty závisejí na skutečných výdajích a jsou limitovány do určité výše. Jejich účel je stimulovat poplatníky k určitému chování. Mezi ně například patří odpočty úroků z hypoték, úroků z úvěru ze stavebního spoření, poskytování darů na charitativní účely apod⁹⁰. Slevy na dani mohou buď uplatňovat všichni poplatníci nebo jen určité skupiny osob, například staří lidé anebo mohou sloužit ke stimulaci určitých aktivit (investic, proexportní politiky).

Z výše uvedeného lze dovodit, že v případě klouzavě progresivní sazby daně z příjmů je sleva na dani pro všechny poplatníky stejná, výše „uspořené“ daně závisí u odpočitatelných položek na výši daňového základu.

Samotná daňová sazba uplatňující se na daňový základ je ukazatelem s malou vypovídající schopností, protože použitím všech daňových úlev může vzniknout rozdíl mezi dosaženými příjmy a daňovým základem, který se jednotlivých právních úpravách může podstatně lišit.

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. prosinci 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

⁹⁰ Kubátová K., Vítek L., Daňová politika. Teorie a praxe, Codex, Praha 1997, str. 158n

problematice pojednáno v kapitole 2.5. U daní z příjmů právnických osob většina zemí uplatňuje sazbu lineární. Ačkoli daňové soustavy vybraných států jsou rozdílné, můžeme v nich v posledních letech sledovat obdobný trend. Je jím snižování sazeb daní z příjmů. Snižování je však vyvažováno rozšiřováním daňového základu.

Daňové soustavy lze srovnávat prostřednictvím daňové kvóty. Při pohledu na výši daňové kvóty⁹¹ 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 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.

Stejně jako v České republice je ve Francii, Německu, Irsku a Slovensku zdaňovacím obdobím pro daň z příjmů fyzických osob kalendářní rok. Oproti tomu ve Velké Británii zdaňovací období začíná 6. dubna a končí 5. dubna následujícího roku. Lhůta

⁹¹ viz příloha č. 3

do kdy daňoví poplatníci musí podat daňové přiznání za uplynulé zdaňovací období se pohybuje od tří do devíti měsíců. Nedodržení termínu je obvykle sankcionováno pokutou. Ve většině případů státy vyžadují placení záloh na daň z příjmů. U příjmů ze závislé činnosti Irsko a Velká Británie aplikují PAYE (pay-as-you-earn) system, což bych česky přeložila jako „plať když vyděláš“, zálohy na daň se tedy platí měsíčně.

5. SOUSTAVA DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE

5.1 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.

Daňovou soustavu v roce 1990 tvořily odvody do státního rozpočtu (z objemu mezd, ze zisku, z odpisů základních prostředků, regulační a cenové), důchodová daň, zemědělská daň (d. z pozemků, z objemu mezd a odměn, ze zisku), daň z obratu, d. ze mzdy, d. z příjmů z literární a umělecké činnosti, d. z příjmů obyvatelstva, d. domovní, státní a místní poplatky⁹².

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, dodatková 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 výnosu⁹³.

⁹² Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003, str. 34n

⁹³ Klak J., Na cestě k daňové reformě, Národní hospodářství, 12/91, str. 3n

Nevýhodou daně z obratu je její duplicitnost. Zdaněné obraty u jednoho výrobce nebo obchodníka jsou části ceny jiného, u kterého jsou rovněž zdaněny. Každý další zpracovatel vypočítává daň z hodnoty, která již byla částečně zdaněna, někdy i vícenásobně. Čím nižší je počet transakcí, tím nižší je velikost placené daně. Počet vícenásobného částečného zdanění závisí na počtu zpracovatelů.

Koncepce daňové soustavy České republiky vycházela z daňové legislativy Německa a Rakouska. 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 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 daň⁹⁴. Daň z obratu byla zrušena a nahradila ji daň z přidané hodnoty. Z daňového systému bylo vyřazeno 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 systematičnost zákona. Zákonná úprava byla rozšiřována o nové prvky. Do zákona se 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

⁹⁴ Šourek S., Turek K., Běhan P., Nová daňová soustava 1.díl, Prospektrum, 1993, str. 11n

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. květnu 2004.

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 nepříspěvají k právní jistotě.

5.2 Daňová reforma 2008

Díky změnám zákona o daních z příjmů účinným od 1. ledna 2008 se Česká republika 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. ledna 2008. Novelizace se týkala daně z příjmů, majetkových daní i nepřímých daní. Následující část pojednává o změnách v těchto daních.

5.2.1 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 je 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. ledna 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.

5.2.2 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. ledna 2009 nabyla účinnosti rozsáhlá novela zákona o DPH, která harmonizuje české právo s předpisy EU⁹⁵ 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

⁹⁵ zejména směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

datum uskutečnění zdanitelného plnění při převodu nemovitostí.

Od 1. dubna 2009 má plátce DPH nárok na odpočet daně u osobního automobilu při jeho nákupu v tuzemsku, při pořízení z jiného členského státu nebo dovozu ze třetí země, pokud je místo plnění v tuzemsku a datum uskutečnění zdanitelného plnění je nejdříve den 1. duben 2009. Pokud plátce použije osobní automobil, u jehož pořízení uplatnil nárok na odpočet daně i pro účely s ním nesouvisející tj. pro svou soukromou potřebu nebo jeho zaměstnanců, má povinnost postupovat podle ustanovení § 72 odst. 5 zákona o DPH, ze kterého vyplývá, že plátce má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce při pořízení osobního automobilu uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se použití osobního automobilu pro svou soukromou potřebu nebo jeho zaměstnanců, popř. obecně pro jiné účely než je ekonomická činnost, za poskytnutí služby pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce ve smyslu § 14 odst. 3 písm. a) a odst. 4 zákona o DPH. Plátce DPH je povinen z ní přiznávat daň na výstupu v daňovém přiznání za každé zdaňovací období, v němž osobní automobil bude využívat pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností.

5.2.3 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 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 nemovitostí. 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. ledna 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 neznamena 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.

5.2.4 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 prostředí⁹⁶. Ekologické daně jsou tzv. nápravnými daněmi. Jejich prvotním úkolem je snaha ovlivnit chování ekonomických subjektů tak, aby byly minimalizovány negativní externality, které velmi ovlivňují životní prostředí.

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 poplatky⁹⁷.

Mám za to, že ekologické daně budou účinné jen pokud budou zavedeny v mezinárodním měřítku, jinak hrozí tzv. ekologický dumping. Některé ekologické externality ze zemí bez ekologických daní zasáhnou i země s ekologickými daněmi.

Daně nejsou pouze prostředkem výběru peněz pro státní pokladnu. Mají také stimulační funkci. Díky nim dochází ke změnám chování na straně výroby i spotřeby. Mají vliv na ekonomické rozhodování firem i jednotlivců. Pokud je cokoli (zboží, služba atd.) zdaněno, následkem toho dojde ke snížení poptávky. 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.

⁹⁶ Lyons S.M., International Tax Glossary, IBFD Publications BV, 1996, str. 110

⁹⁷ Kubátová K., Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997, str. 238n

Druhým způsobem je daňové zvýhodnění, které může být ve formě osvobození od daně, slev na dani či zvláštní sazby daně⁹⁸. Základním pramenem v oblasti ekologických daní je směrnice⁹⁹ stanovící minimální sazby daní pro uhlí, plyn, elektrickou energii.

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.

Ekologické daně byly do našeho právního řádu zavedeny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Způsob jejich zpracování do právního řádu je poněkud nestandardní s ohledem na jednoduchost a přehlednost právní úpravy a také na zvláštnost zdanění jednotlivých produktů.

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.

⁹⁸ Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003, str. 180n

⁹⁹ Energy Directive 2003/96/EC

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. 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.

6. 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 rekodifikace 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. Odborná literatura často uvádí jako rozlišující prvek určitou individuální protihodnotu u poplatků a neekvivalenci u daní. 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 poplatků¹⁰⁰. 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**

¹⁰⁰ Zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů

pojmenována jako daň a měla by se stát součástí daňového systému.

Státy prostřednictvím odpočtů a daňových zápočtů (tj. slev na dani) jednak zohledňují situaci konkrétního poplatníka a zároveň stimulují poplatníky k určitému chování. Odpočty upravují základ daně, daňové zápočty snižují samotnou daňovou povinnost. Využití některých úlev, například hypotéky na rodinné domy je přístupnější pro poplatníky s vyššími příjmy. **Mám za to, že velkým počtem odpočtů a zápočtů se právní úprava stává nepřehledná a složitá. Otevírá prostor pro vyhýbání se dani a narušuje spravedlnost zdanění.**

Jak vysoké by mělo být celkové daňové břemeno? Stát při stanovování výše zdanění je omezen ekonomickou a psychologickou hranicí zdanění. Pokud je zdanění ukládáno nad ekonomickou hranici, dochází k újmě na výkonnosti ekonomiky. Překročení psychologické hranice zdanění vyvolá u poplatníka odpor a dochází k daňovým únikům. Nelegální daňový únik (tax evasion) může v případě úmyslu založit trestní odpovědnost poplatníka. Některé teorie tolerují i legální daňový únik, tj. zákonem dovolený, v tomto ohledu se hovoří o daňové optimalizaci (tax avoidance).

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, v 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. Oblast DPH je v rámci Evropské unie výrazně harmonizována, proto celá řada

ustanovení jednoznačně vychází nebo má vycházet z úpravy platné pro členské státy EU. 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. Daňová soustava ČR byla přijata počátkem devadesátých let 20.století. Od té doby bylo přijato mnoho novelizací, čímž se právní úprava stala nepřehledná a komplikovaná. Příkladem je zákon o daních z příjmů, který byl nesčetněkrát novelizován. **Myslím si, že právní normy by měly být právně určité, jednoznačné, jednoduché a v neposlední řadě vynutitelné. Rovněž by měly být v souladu s požadavky právního státu.**

V daňové legislativě se můžeme setkat s instituty, které nejsou spojitelné s civilněprávními instituty (technické zhodnocení), s nekompatibilními pojmy v rámci právního řádu (nájem x pronájem a podnájem), s nesrozumitelnými formulacemi připouštějícími více výkladů. Daňové předpisy vedou k právní nejistotě a netransparentnosti. Daňová legislativa je ovlivňována působením lobbistických skupin, z právních předpisů lze vyčíst cíl zájmy na výhodnějším zdanění jejich podnikání byly prosazeny. **Z pohledu daňové spravedlnosti je třeba nastavit daňovou legislativu tak, aby nezvýhodňovala velké a bohaté a nepoškozovala a nelikvidovala malé. Aby bylo dosaženo vyšší legitimacy daňové právní úpravy a tím i větší ochoty lidí platit daně je třeba, aby finanční úřady dbaly všech základních ústavních hodnot a dodržovaly princip dobré správy.**

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. června 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 k nim ministerstvo financí vydalo jednotný, pro daňové poplatníky závazný výklad.

Dále mám za to, že jednoduchá právní úprava znesnadňuje obcházení právních předpisů. Naopak složitá právní úprava zdanění obsahující mnoho výjimek, výkladových pravidel apod. nutí daňového poplatníka využívat služeb daňových poradců a auditorů, protože sám složitě právní úpravě nerozumí. Pokud by daňový poplatník ušetřil nepatrnou částku na dani, nevyplatí se mu konzultace s dobrým daňovým poradcem. Pokud by ale ušetřil tisíce, vyplatí se mu si najmout daňového poradce. Stále složitější právní úprava a velký počet stále různých předpisů, které musí každý podnikatel dodržet, zvýhodňuje ty velké, pro které není problém nalézt dostatek finančních prostředků na daňové odborníky, než malá firma, která je nucena šetřit na každém výdaji.

Bez srozumitelnosti, transparentnosti a jasnosti právních pravidel nelze nastolit vládu práva.

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 nezaměstnanosti¹⁰¹, podle mého názoru by ekologické daně měly být součástí daňové soustavy, protože neustále dochází ke zhoršování stavu životního prostředí.

Z uvedených úvah o struktuře zdanění i s přihlédnutím k doporučením OECD a snaze snížit daňové uniky vyplývá, že spravedlivější a jednodušší je daňově zatížit spotřebu, nikoli příjmy. Avšak u toho zohlednit sociálně důležité zboží tak, aby nebyla zdaněna chudoba. To znamená více zdanit luxus, méně základní spotřebu. **Česká republika by měla rovněž snížit náklady spojené s výběrem a správou daní. Pokud je porovnáme s ostatními členskými zeměmi Evropské unie, jsou v ČR relativně nejvyšší.**

¹⁰¹ Hamerníková B., Kubátová K., Veřejné finance – učebnice, Eurolex Bohemia, Praha 2000, str. 347

V současné době je připravována reforma daňového systému, která má být provedena k 1. lednu 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 příjmů¹⁰² 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 pojištění. Daň dědická a darovací bude reformou zrušena, protože administrativní náklady na správu jsou v porovnání s jejími výnosy vysoké. Tyto majetkové převody budou zdaňovány daní z příjmů. Nový daňový řád¹⁰³ přináší také řadu změn. Stejně jako nový zákon o dani z příjmů, daňový řád bude přehledněji uspořádán. Vymezení 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 posouvá splatnost 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. Jedním ze tří pilířů daňové reformy je vytvoření jednoho výběrního místa pro příjmy veřejných rozpočtů. Finanční úřady budou spravovat všechny veřejné odvody. Ministerstvo financí předpokládá, že by mohlo začít fungovat v roce 2014. 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

¹⁰² 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

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. Jedná se o celkové zjednodušení systému.

Koncem roku 2008 ministerstvo financí předložilo vládě návrh věcného záměru nového zákona o daních z příjmů. Jsou v něm zapracovány připomínky z veřejné diskuze. V současnosti (květen 2009) ministerstvo financí připravuje návrh zákona. Návrh nového daňového řádu byl schválen vládou, která ho předložila Poslanecké sněmovně (sněmovní tisk č. 685). 1.čtení proběhlo koncem dubna 2009, návrh zákona byl výborům přikázán z projednání. Čas ukáže, zda oba zákony opravdu nabudou účinnosti k 1.1.2010, jak předpokládá ministerstvo financí.

V souvislosti s daňovou politikou a hospodařením státu je otázkou, zda a v jakém rozsahu může současná politická reprezentace zadlužit Českou republiku do budoucna, tj. zda může rozhodnout na desetiletí dopředu o výdajích, které budou z výnosů daní spláceny v době, kdy tato reprezentace nebude vládnout?

¹⁰³ návrh daňového řádu dostupný na: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=5&CT=685&CT1=0>

Seznam použité literatury:

- 1) Bakeš M.a kol, Československé finanční právo, Panorama, 1979
- 2) Bakeš M., Daně, poplatky a ústavní právo in Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, Linde Praha, 2004
- 3) Bakeš M. a kol., Finanční právo, 4.vyd., C.H. Beck, 2006
- 4) Bakeš M. Teoretické otázky finančního práva. Praha: Univerzita Karlova, 1979
- 5) Bakeš M., Úvod do teorie finančního práva, Státní pedagogické nakladatelství, Praha 1989
- 6) Baur J-Ph., Droit fiscal général, CPU 2001
- 7) Blahož J., Klíma K., Skála J., Ústavní právo Evropské unie, Aleš Čeněk, Dobrá Voda u Pelhřimova, 2003
- 8) Cornu G., Vocabulaire juridique, 8^e édition, Preses Universitaires de France, Paris 2000
- 9) Engliš K., Soustava národního hospodářství, Praha: Melantrich, 1937
- 10) Grosclaude J., Marchessou P. Droit fiscal général, Paris, Dalloz 2003
- 11) Guillien R., Vincent J., Guinchard S. et Montagnier G. Lexique des termes juridiques, Dalloz 2005
- 12) Hamerníková B., Kubátová K., Veřejné finance – učebnice, Eurolex Bohemia, Praha 2000
- 13) Kesti J., European Tax Handbook 2007, Amsterdam, IBFD 2007
- 14) Kesti J., European Tax Handbook 2008, Amsterdam, IBFD 2008
- 15) Klak J., Na cestě k daňové reformě, Národní hospodářství, 12/91
- 16) Kolektiv autorů, Finanční slovník, Praha : Svoboda, 1973
- 17) Kubátová K., Vítek L., Daňová politika – teorie a praxe, Kodex Bohemia, s.r.o, 1997
- 18) Kubátová K., Daňová teorie – úvod do problematiky, Praha:Aspi, a.s., 2005
- 19) Kubátová K., Harmonizace daní v Evropské unii, Daně, 1998, č.7-8
- 20) Láchová L., Daňové systémy v globálním světě, 1.vyd., Praha: ASPI, 2007
- 21) Lyons S.M., International Tax Glossary, IBFD Publications BV, 1996
- 22) Mitchell J., The Dlabal Tax police: Europe´s Tax Harmonisation is a Smokerscreen to Raise Taxes, Capitalism Magazine, 8.1.2002

- 23) Mrkývka P., Pařízková I., Základy finančního práva, Brno: Masarykova univerzita, 2008
- 24) Nerudová D., Harmonizace nepřímého zdanění, Daně a právo v praxi, Praha: ASPI, roč.10, č.7
- 25) OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, Paris: OECD, 1998
- 26) Simon J., Can We Harmonise Our Views on European Tax Harmonisation?, Buletin for international fiscal documentation, June 2000, Vol.54, No.6
- 27) Široký J., Daňové teorie. S praktickou aplikací, Praha: C.H.Beck, 2003
- 28) Šourek S., Turek K., Běhan P., Nová daňová soustava 1.díl, Prospektrum, 1993
- 29) 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
- 11) www.curia.eu

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

-

comparision

Summary

The aim of my thesis is to analyse systems of taxation in 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 six chapters. Chapter One is an introduction to the theme. Chapter Two defines basic terminology used in this thesis: tax, fee, social security contributions and duty. 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 deals with basic definitions such as harmonisation, coordination and tax competition. Part Three investigates indirect taxes. Part Four addresses the issue of direct taxes. Two judgements of The European Court of Justice are mentioned. Last part concerns tax administration.

Chapter Four is subdivided into six 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, corporate income tax and social security contributions. Part Six compares systems of taxation, shows similarities and differences between systems of taxation in compared countries.

Chapter Five concentrates on Czech system of taxation and tax reforms. Part One describes tax reform in 1993. Second Part looks at changes in the legislation in 2008. This Part deals with income tax, VAT, real estate tax and environmental taxes.

Conclusions are drawn in Chapter Six. I show some imperfections of the Czech tax legislation and recommend changes to be made. Recodification of income tax and tax procedure is mentioned at the end of this thesis.

Keywords: tax, direct tax, income tax

Klíčová slova: daň, přímá daň, daň z příjmů