

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně
a že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci
čerpal, způsobem ve vědecké práci obvyklým.

Jh. Z.

Daňové systémy zemí Evropské unie

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

Jaroslav Šich
Právnická fakulta
Univerzity Karlovy

Obsah:

- I. Předmluva

- II. Daňová politika Evropské unie
 - 1. Úprava přímých a nepřímých daní v EU
 - 2. Význam daňové konkurence
 - 3. Systém přeshraničního zdanění příjmů obchodních společností
 - 4. Role Evropského soudního dvora
 - 5. Koncept rovné daně
 - 6. Celkové daňové břemeno
 - 7. Struktura daní
 - 8. Rozdělení daňových výnosů mezi jednotlivé složky státní správy
 - 9. Zdanění podle ekonomických funkcí

- III. Charakteristika vybraných daňových systémů
 - 1. Německo
 - 2. Francie
 - 3. Irsko
 - 4. Slovensko
 - 5. Švédsko

- IV. Český daňový systém
 - 1. Historický vývoj českého daňového systému a jeho současný stav
 - 2. Daňová reforma
 - 3. Charakteristika českého daňového systému

- V. Mezinárodní dvojí zdanění

- VI. Závěr

I. Předmluva

Svět daní a jeho regulace v právních rádech zemí Evropské unie je velmi rozmanitý a mnohdy pro normálního, právním vzděláním nedotčeného smrtelníka těžko pochopitelný a nepřátelsky nepřístupný. Jelikož plátcem daní se během svého života, chtě nechtě, stane drtivá většina z nás, jedná se o otázku velmi citlivou, dotýkající se nás všech a samozřejmě i našich peněz. Nejen z tohoto důvodu, ale i kvůli větší transparentnosti tohoto sektoru by měla být problematika daní upravena pokud možno srozumitelně a jednoduše, a umožnit tím širšímu spektru lidí proniknout do tohoto "tajemného" světa a případně se i ztotožnit s plněním své daňové povinnosti bez zbytečně složitých administrativních postupů a procedur.

Podobné skutečnosti měla zřejmě na mysli i Komise OECD pro rozpočtové záležitosti při vypracování jakési Charty práv a povinností plátce daní (1990)¹, která vymezila, nikoli na právně závazné bázi, základní pravidla pro nerovný vztah mezi státem a plátcem daně. Mezi základní práva patří:

- *právo být informován, slyšen a právo na pomoc ze strany úřadů,*
- *právo odvolat se,*
- *právo platit ne více než kolik činí přesná výměra daně,*
- *právo na jistotu,*
- *právo na soukromí,*
- *právo na důvěrnost a mlčenlivost.*

Těmto právům odpovídají povinnosti:

- *povinnost být poctivý,*
- *povinnost spolupracovat,*
- *povinnost včas a přesně poskytovat předepsané informace,*

¹ OECD (1990) *Taxpayer's rights and obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris: OECD

- *povinnost vést účetnictví,*
- *povinnost platit včas daně.*

Tento obecný rámec byl zamýšlen jako vodítko pro členské země k vypracování jejich vlastních Chart plátců daně, jež by výrazně pomohly osvětlit a zpřístupnit daně běžnému občanovi.

Já se ve své diplomové práci na výše uvedené téma pokusím srozumitelně vysvětlit základní strukturu daňových systémů v zemích Evropské unie a jejich aplikaci v praktickém životě. Pokusím se přijít s určitými nápady a postřehy, které by mohly obohatit český daňový systém.

Většina dat, kterými se budu snažit ilustrovat a doplňovat své úvahy, pochází z let 1995-2004, jelikož pouze informace z tohoto období byly podrobně zpracovány Evropským systémem účtů (ESA95).

II. Daňová politika Evropské unie

1. Úprava přímých a nepřímých daní v EU

Nejdříve ze všeho bych chtěl poznamenat, že Evropská unie představuje velmi složitý organismus skládající se z rozmanitých a mnohdy ne zcela homogenních daňových systémů, které můžeme rozdělit do typových skupin podle jejich charakteristických znaků. Na prvním místě stojí kontinentální daňové soustavy (Německo, Rakousko, Česká republika, Slovensko, Maďarsko, Slovinsko); Velká Británie spadá pod anglosaský systém; Skandinávie spolu s Nizozemím vytváří další skupinu spjatou vzájemnými kulturními vazbami; samostatnou kapitolou je Francie; některé další země (např. Španělsko, Itálie) vystavely svůj daňový systém jako souhrn všech těchto kategorií².

Je více než patrné, že daňová politika v Evropské unii je otázkou velmi citlivou, jelikož jakékoli opatření v oblasti daní přijaté jednou členskou zemí ve výsledku ovlivní i ekonomiky ostatních členských států. Není tudíž překvapením, že Evropská unie se snaží harmonizovat daňovou politiku, což se jí zatím příliš nedaří, a to hlavně v oblasti přímých daní.

Daňová politika patří mezi tzv. sdílené politiky, což znamená, že členské státy si mohou samy stanovit vlastní daňová pravidla za předpokladu, že již tak neučinila Evropská unie. Sdílené politiky se uplatňují pro záležitosti, které přímo ovlivňují fungování jednotného evropského trhu. Komplikací pro rychlejší harmonizaci je skutečnost, že s jednotlivými návrhy v této oblasti musí souhlasit všechny členské země. Jako příklad někdy až patových situací, jež díky nezbytné jednohlasnosti vznikají, může sloužit návrh Komise EU na úpravu rozsahu služeb, které měly spadat pod sníženou sazbu DPH z ledna roku 2006. Česká republika, Kypr a Polsko požadovali širší škálu služeb

² Miras Lebl: Personal web (2006) *Mezinárodní daňové systémy* [online], dostupné na adrese: <http://www.miras.cz/seminarky/finance-mds.php> [navštíveno 22.7. 2006]

zahrnutých pod tuto sazbu a jejich postoj blokoval po určitou dobu přijetí tohoto návrhu³.

Otázka daní byla původně upravena jen v člancích 95 až 99 Smlouvy o založení Evropských společenství, které se týkaly zákazu daňové diskriminace. Hlavním cílem bylo dosažení daňové neutrality. Zásadní metou, k níž stále EU směřovala, bylo postupné vytvoření jednotného fiskálního území zahrnujícího i společný daňový systém. Daňové neutrality lze docílit dvěma způsoby - buďto zdaněním zboží v zemi vývozu, nebo jeho zdaněním v zemi dovozu. Vzhledem k faktu, že daně se stále v různých zemích výrazně liší, nezbylo než přistoupit ke zdanění zboží v zemi dovozu.

Jisté problémy se mohly objevit při víceetapňovém zdanění, proto byl od počátku kladen důraz na harmonizaci daňového systému, alespoň u *daně z obratu*. I z tohoto důvodu byla v roce 1964 představena nová koncepce daně z přidané hodnoty podle francouzského vzoru. Směrnicí z roku 1967 byla tato daň zavedena v členských zemích jako prvek, který měl sjednotit daňové systémy v rámci EU. Roku 1977 přijala Rada šestou směrnicí o dani z obratu (DPH), která stanovila obecná pravidla pro určení předmětu daně, její teritoriální dosah, okruh subjektů, odpovědnost, výjimky ze zdanění a další podrobnosti. Dá se říci, že tato direktiva vytvořila obecný základ pro vyměňování DPH. Další kroky v této oblasti podniklo Evropské společenství v roce 1992, kdy přijalo směrnicí o sblížení sazeb DPH, jež zavazovala členské státy, aby stanovily základní sazbu ve výši minimálně 15% při možnosti současně uplatňovat i nižší sazby, minimálně však 5%, pro vybrané výrobky a služby se sociálním dopadem.

Pokud jde o *spotřební daně*, Evropská unie zde nepodnikla až do 90. let žádné výrazné kroky a Komise byla nucena řešit excesivní uplatňování těchto daní na dovážené výrobky žalobami u Evropského soudního dvora. Obecná úprava je obsažena ve směrnici č. 92/12/EHS, podle níž se tato daň platí při

³ "VAT stalemate: a new setback for the enlarged EU" (2006), *EurActiv* [online], 25.1. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/vat-stalemate-new-setback-enlarged-eu/article-151895>

předání zboží ke spotřebě v zemi skutečné spotřeby zboží. Vztahuje se hlavně na tabákové výrobky, minerální oleje a lihoviny.

I když se na první pohled zdá, že harmonizace *přímých daní* není nezbytnou podmínkou pro fungování vnitřního trhu, ve skutečnosti může rozdílné zdanění podniků v jednotlivých členských zemích vést k jejich nerovnému postavení v hospodářské soutěži. Přímého zdanění podniků se týkají dvě směrnice z roku 1990. První se týkala zdanění kapitálových výnosů vyplývajících z fúzí společností a druhá upravovala zdanění původních společností a jejich poboček v různých státech.

V Evropské unii se mezi přímé daně zahrnují daně z příjmů fyzických a právnických osob, ale také majetkové daně a obecné daně. Úpravu přímých daní můžeme najít v člancích 94 a 308 Smlouvy o založení Evropských společenství. *Jak jsem již naznačil, nebylo v této oblasti, narozdíl od nepřímých daní, dosaženo výrazného pokroku z hlediska jejich harmonizace.* Za výjimku lze považovat obě výše uvedené směrnice z roku 1990 - směrnice č. 90/434/EHS o fúzích a směrnice č. 90/435/EHS o mateřských a dceřinných společnostech a také arbitrážní konvence o řešení sporů z převodních cen č. 90/436/EHS. O přímých daních si tedy mohou členské státy rozhodovat samy, ovšem za podmínky, že dodrží stanovené principy. Novinkou je směrnice č. 2003/48/EHS, jež vstoupila v platnost 1. července 2005. Tato směrnice doplňuje směrnici č. 90/434/EHS, když rozšiřuje rozsah její působnosti na větší škálu společností včetně evropské společnosti a evropské družstevní společnosti. Na sklonku roku 2005 schválila Komise Sdělení o boji proti překážkám spojeným se zdaňováním společností, které se týká malých a středních podniků na vnitřním trhu.

Nepřímé daně jsou zahrnuty do spotřebitelských nebo prodejních cen a obvykle se vážou na obrat, výrobu či spotřebu zboží. Problematiku nepřímých daní se podařilo Evropské unii poměrně rozsáhle harmonizovat. Legislativní základ nepřímých daní je obsažen v člancích 90-93 Smlouvy o založení Evropských společenství. Mezi nepřímé daně zahrnujeme DPH, spotřební daně a případně i daně ekologické.

Pravděpodobně nejdůležitější je *daň z přidané hodnoty*, jež je všeobecnou daní ze spotřeby proporcionálně odvozenou z cen zboží a služeb. Předmětem DPH je z obecného hlediska dodání zboží, nemovitosti, poskytování služeb a dovoz zboží z třetích zemí. Při dodávkách zboží do jiného členského státu je zboží dodáno za cenu včetně DPH podle tuzemské sazby, naopak při pořízení zboží z jiné členské země je předmětem daně v tuzemsku. Evropská unie stanovuje pro DPH minimální sazby, podle nichž nesmí základní sazba klesnout pod 15% a snížená sazba pod 5%. V říjnu roku 2005 přijala Rada nařízení, které má zajistit jednotnější uplatňování společných pravidel v oblasti daně z přidané hodnoty, a to hlavně při poskytování služeb elektronickou cestou, včetně rozsahu jeho osvobození od DPH.

V poslední době se v Evropské unii stále více ozývají hlasy upozorňující na problém daňových úniků u daně z přidané hodnoty. László Kovács, komisař EU pro oblast daní, prohlásil, že daňové úniky se staly důvodem pro opodstatněné obavy, když odhadované ztráty v této oblasti se v celé Evropské unii pohybují každý rok kolem € 60 miliard, což je asi 2 až 2,5% HDP. Současný systém úpravy nepřímých daní je v očích Komise EU nevyhovující, a proto László Kovács navrhl několik opatření k jeho nápravě. V první řadě by podle něj bylo zapotřebí vylepšit mechanismy administrativní kooperace mezi členskými zeměmi na poli DPH a vytvořit Forum Společenství pro administrativní spolupráci. Dále by navrhoval podpořit rozvoj spolupráce EU s třetími zeměmi zahrnutím daňové kooperace do smluv o ekonomickém partnerství. V neposlední řadě by rád modifikoval současnou podobu DPH a spotřebních daní tak, aby posílil princip společné a oddělené daňové povinnosti a rozšířil obrácený systém placení DPH, používaný při příjmu služeb z třetích zemí členskými státy, i na vnitrostátní transakce. Problémy může způsobit vyžadovaná jednohlasnost Rady pro přijetí tohoto návrhu⁴.

⁴ "Commission proposes new actions against rampant tax frauds" (2006), *EurActiv* [online], 1.6. 2006, dostupné na adrese: <http://euractiv.com/en/innovation/commission-proposes-new-actions-rampant-tax-fraud/article-155716>

Spotřební daně představují typ daní, kterými se zatěžuje prodej či spotřeba úzké skupiny výrobků. V roce 1992 překročila Evropská unie k jejich harmonizaci. Hlavním důvodem tohoto kroku byla skutečnost, že se spotřební daně promítají do cen, a mohly by tak bránit volnému obchodu mezi členskými státy.

Základní legislativní rámec je obsažen ve směrnici č. 92/12/EHS, která vymezuje produkty podléhající spotřební dani, upravuje výrobu, úpravu a držení těchto produktů i jejich pohyb mezi sklady. Dále stanovuje platbu daně spolu s případy osvobození od jejího placení. Roku 2003 přijala Rada nařízení 2003/96/ES, které rozšířilo seznam položek, na něž se uplatňuje spotřební daň. Novými položkami, jež doplňují již dříve zahrnuté lihoviny a tabákové výrobky, jsou zemní plyn, uhlí a elektřina. Kromě toho došlo též ke zvýšení minimálních sazeb spotřební daně na ropné produkty (benzín a nafta). Členskými státy bylo obecně povoleno přechodné období do 1.1. 2007 pro případ, že by okamžitá implementace vyšších sazeb minimálních daní ohrozila stabilitu cen v daných zemích, čehož samozřejmě většina členských států využila. Španělsko, Belgie, Lucembursko, Rakousko, Řecko a Portugalsko dokonce požádali o prodloužení přechodného období u sazeb daně z pohonných hmot pro automobily až do roku 2012.

Snahou Evropské unie v následujících letech bude stále rozsáhlejší harmonizace nepřímých daní a také pokus o částečnou harmonizaci daní přímých, což ovšem nebude lehkým úkolem, jelikož zájmy jednotlivých členských států se v tomto ohledu značně rozcházejí.

Důležitým krokem je iniciativa EU zaměřená na řešení problémů malých i středních podniků (MSP). V Evropské unii je v současnosti asi 97% menších a středních podniků, které se rozhodly působit jen v jediné zemi. Tyto MSP nemohou fakticky těžit z výhod, jež přináší jednotný evropský trh. Jen pro vysvětlení pojmu MSP - jedná se o podniky s méně než 250 zaměstnanci a s obratem do 50 milionů eur nebo s obchodní bilancí do 43 milionů eur. S cílem ulehčit menším a středním podnikům jejich situaci představila Komise svůj plán nazvaný Home State Taxation (zdanění v domovském státě), podle níž

by si podniky mohly vypočítat základ daně podle systému platného v zemi, kde má sídlo mateřská firma. Konečná výše zdanění by se počítala podle sazby platné v té zemi, kde firma nebo její pobočka působí. Do praxe by se to promítlo tak, že MSP by si mohla kalkulovat základ daně podle předpisů v zemi sídla mateřské společnosti, přestože by její dceřinné společnosti podnikaly i v dalších zemích Evropské unie. Stanovený základ by byl zdaněn příslušnou sazbou platnou v dané zemi. Evropská komise navrhuje zavedení pětiletého pilotního projektu, který by se měl spustit v roce 2007 a jednotlivé země by se do něho zapojovaly dobrovolně na základě bilaterálních dohod. V současné době toto schéma již platí mezi Německem a Nizozemskem. V listopadu 2005 byl navržen i jednotný základ daně. Návrh by měl platit od roku 2008, ale je nutno podotknout, že většina zemí zastává k tomuto návrhu spíše odmítavý postoj, a to včetně České republiky⁵.

2. Význam daňové konkurence

Případná harmonizace přímých daní by mohla výrazně ohrozit *daňovou konkurenci v Evropské unii*. Konkurence daňových systémů existuje, pokud mohou fyzické či právnické osoby svobodně snížit svou daňovou zátěž přesunutím kapitálu nebo práce ze zemí s vysokými daněmi do zemí s nízkým daňovým zatížením.

Je nepochybné, že tato soutěž mezi jednotlivými státy má blahodárné účinky na prosperitu ekonomik. Na druhou stranu je pochopitelné, že vlády zemí s vysokým daňovým břemenem se snaží všemožně překážet volnému pohybu práce a kapitálu z těchto zemí do států s příznivějšími daňovými podmínkami, což se ovšem příliš neslučuje se základními principy dobře fungující daňové politiky. Podobné snahy se objevily v řadě návrhů iniciovaných těmito členskými zeměmi s cílem pokusit se alespoň o částečnou harmonizaci přímých daní.

⁵ Pfaffová, Z. a Beneš, Č. (2006) *Daňová politika EU – přímé a nepřímé daně*, nepublikovaná semestrální práce, Technická univerzita v Liberci

Lidem by nemělo být bráněno těžit z výhod, jež přináší nižší daňové sazby v ostatních státech. Evropská unie by se rozhodně neměla snažit omezit možnost volby daňového prostředí tím, že by byl vytvořen jakýsi kartel nakloněný zemím s vysokým daňovým břemenem. Tento "evropský daňový OPEC" by výrazně zpomalil výkon ekonomik v celé EU a dotkl by se citelně suverénního práva členských států na určení si vlastního daňového režimu, obzvláště pak zemí jako Slovensko či Estonsko.

Harmonizace daní eliminuje daňovou soutěž a vytváří prostředí, ve kterém plátcí daní podléhají naprosto identické dani bez ohledu na to, kde pracují, spoří, nakupují či investují. *Daňová harmonizace* může být explicitní nebo implicitní. O *explicitní daňové harmonizaci* můžeme hovořit, pokud se státy dohodnou na stanovení minimálních daňových sazeb nebo zdaňování subjektů stejnou sazbou. Jako příklad lze uvést DPH nebo spotřební daně z paliv, alkoholu a tabáku. *Implicitní daňová harmonizace* naopak existuje, když vláda jednoho státu zdaňuje příjmy svých občanů dosažené ve státě jiném. Příkladem může být směrnice o dani z úspor, která zavazuje členské země k výměně nezbytných informací o nerezidentních investorech. Obě formy harmonizace mají obdobně nepříznivý vliv na ekonomiku, hlavně tím, že podporují vysoké daňové sazby. Vzájemná soutěž mezi daňovými systémy nutí zákonodárce jednotlivých zemí snížit přehnaně vysoké, a tudíž nekonkurenceschopné, sazby daní z příjmů.

Daňová soutěž je nezbytná z mnoha důvodů. Jedním z nejdůležitějších je příznivý vliv na ekonomický růst a tlak na politiky, aby uplatňovali citlivou daňovou politiku. Jako dobrý příklad může posloužit historický vývoj daňových sazeb daně z příjmu právnických osob v Evropské unii. V průběhu celých šedesátých let se ozývaly hlasy volající po harmonizaci daně z příjmu právnických osob. V roce 1975 Evropská komise požadovala minimální úroveň této daně ve výši 45%, což nenašlo mezi členskými státy příliš pochopení, stejně jako podobné iniciativy z let devadesátých požadující minimální sazbu 30%. V dnešní době činí průměrná sazba daně z příjmu právnických osob v Evropské unii méně než 30%.

Způsob jakým EU zakročila proti Irsku, naznačuje, že případná harmonizace by byla pouze jednosměrnou cestou k udržení sazeb na současné vysoké úrovni. Evropská unie potrestala před několika lety ve svém naprosto bezprecedentním rozhodnutí Irsko za jeho příliš liberální fiskální politiku, a to i přesto (nebo možná právě proto), že irská ekonomika neuvěřitelně vzkvétala. Hlavním důvodem této "důtky" byla skutečnost, že irská 12,5procentní sazba daně z příjmu právnických osob vytvářela příliš vysoký tlak na ostatní členské země, aby implementovaly podobné reformy. Je zajímavé, že Evropská unie se nikdy nerozhodla potrestat žádný stát, který by měl daně naopak příliš vysoké.

Dalším důkazem blahodárného vlivu daňové konkurence je i vývoj a trendy v oblasti daní ve světě za posledních 25 let. Dobrým příkladem na tomto poli jsou USA a Velká Británie, které po nástupu Ronalda Reagana (1981) respektive Margaret Thatcherové (1979) k moci výrazně snížily daňové sazby (ve Velké Británii byla nejvyšší daňová sazba ve výši 83% snížena na 40% a v USA ze 70% dokonce na 28%), což ve výsledku nastartovalo stagnující hospodářství těchto zemí a výrazně se podílelo na jejich malém ekonomickém zázraku. Daňová politika těchto dvou států také ovlivnila celou řadu okolních zemí, které započaly se snižováním své daňové zátěže. Nižší daně tedy umožnily rychlejší růst světové ekonomiky.

OECD, jež není jinak příliš nakloněna liberální daňové politice, odhadla, že ekonomický růst je rychlejší o 0,5% za každé snížení horní hranice sazeb daně z příjmů o deset procentních bodů.

"Irský zázrak" významně napomohl ke snížení sazeb daně z příjmu právnických osob v celé Evropské unii. Před 20 lety bylo Irsko "nemocným členem EU" s nezaměstnaností dosahující dvouciferných hodnot, "chudokrevným" hospodářstvím a s enormní daňovou zátěží, když krajní sazby daně z příjmu fyzických a právnických osob činily v roce 1984 65% respektive 50%. Do roku 1991 se podařilo tyto sazby mírně snížit na 52% respektive 43%. Pak již následoval dramatický propad obou sazeb na 42% u sazby daně z příjmu fyzických a 12,5% u sazby daně z příjmu právnických

osob, což odstartovalo jeden z nejsilnějších ekonomických růstů mezi vyspělými zeměmi. V průběhu devadesátých let byl průměrný roční růst irské ekonomiky 7,7% a během tohoto období se z "nemocného člena EU" stal "keltský tygr". Nezaměstnanost poklesla a investice proudící do Irska zaznamenaly obrovský rozmach. Irsko se dnes může pochlubit druhou nejlepší životní úrovní v celé Evropské unii. Navíc výnosy proudící do státní pokladny z daně z příjmu právnických osob se od osmdesátých let téměř zečtyřnásobily, a to i přesto, že v roce 1984 činila sazba této daně 50% a dnes je pouze 12,5%.

Zajímavé z tohoto hlediska jsou i reformy ve východní a střední Evropě. Všechny tři pobaltské země (Litva, Lotyšsko, Estonsko) přistoupily v průběhu devadesátých let na rovnou daň, což rozpoutalo rozsáhlé změny v daňových systémech některých okolních států. Rusko (13%), Ukrajina (13%), Slovensko (19%) i Srbsko implementovaly rovnou daň do svých právních řádů. Pobaltské země jsou dnes nejvíce prosperujícími státy pocházejícími z bývalého Sovětského svazu. I Rusko, poté co zavedlo rovnou daň v roce 2001, zaznamenalo celkový růst ekonomiky ve výši 10%.

Jak již Adam Smith, zakládající otec moderní liberální ekonomiky, před více než 200 lety poznamenal: „*Vlastník majetku je správně vzato občanem světa, a není tudíž nezbytně spjat s žádnou zemí. Rozhodl by se pro opuštění země, kde by byl vystaven nesnesitelné inkvizici s cílem vyměřit jeho tíživou daňovou povinnost, a přesunul by svůj majetek do země, kde by mohl provozovat své podnikání a užívat svůj majetek snadněji... Daň, jež má tendenci odhánět kapitál z kterékoli země, by měla sklon udusit každý zdroj daňových příjmů jak pro suverénní stát, tak i pro společnost.*“⁶

Na druhou stranu, Mezinárodní konfederace sdružení volného obchodu varuje ve své zprávě před hrozící krizí veřejných financí, jež by nekontrolovaný pokles daně z příjmu právnických osob, způsobený tlakem daňové konkurence, mohl vyvolat mezi členskými státy Evropské unie. Za

⁶ Mitchel D.J. (2005) "Tax competition and the European Union", *M.R. Stefanik conservative institute* [online], 17.10. 2005, dostupné na adrese: <http://www.institute.sk/article.php?841>

posledních 20 let poklesla úroveň daně z příjmu právnických osob v industrializovaných zemích z přibližně 45% na současných 30% a při zachování tohoto tempa by se výše této daně ocitla na 0% v roce 2050. Tato studie dále předvídá, že sazby daně z příjmu právnických osob budou i nadále klesat, o čemž svědčí podobné iniciativy většiny států (například Rakousko v roce 2005 snížilo sazbu daně z příjmu právnických osob z 35% na 25% a Německo připravuje podobné kroky v rámci rozsáhlé reformy svého daňového systému). V případě, že by evropské země pokračovaly v masivní redukci daně z příjmu právnických osob, ztratila by státní pokladna důležitý zdroj příjmů v době, kdy Evropa potřebuje veřejné finance víc než kdykoli předtím, aby mohla investovat do zvýšení slabé produktivity ekonomiky a čelit problémům pramenícím z demografických změn⁷.

Smlouva o založení Evropských společenství neobsahuje žádné výslovné ustanovení o harmonizaci přímých daní. Jediný možný způsob, jak postupovat v souladu s právním pořádkem EU a dosáhnout výše uvedeného cíle, nabízí článek 94, jenž otvírá možnost pro sblížení právních rádu členských států v případě, že tyto působí na vznik a fungování vnitřního trhu. Vyžaduje se ovšem jednohlasný souhlas, což vytváří těžko překonatelnou překážku pro rozsáhlejší harmonizaci přímých daní.

Z výše uvedeného přehledu úpravy daňové politiky v právním rádu Evropské unie vyplývá, že zatímco v oblasti nepřímých daní bylo dosaženo poměrně rozsáhlé harmonizace, problematika přímých daní je prozatím v podstatě nedotčena jakýmkoli legislativními zásahy. Podle mého názoru je sblížení nesourodých právních úprav nepřímých daní v členských státech Evropské unie nezbytné a přínosné, jelikož se DPH i spotřební daně přímo dotýkají konečné ceny zboží a služeb, a mají tak přímý dopad na fungování základních svobod v rámci vnitřního trhu Evropské unie. U přímých daní je též nepochybné, že mají určitý vliv na správné a nerušené fungování vnitřního

⁷ "Corporate tax 'race to the bottom' hurts EU growth" (2006), *EurActiv* [online], 10.7. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/corporate-tax-race-bottom-hurts-eu-growth/article-156658>

trhu. Ale zde by případná harmonizace narušila suverenitu členských států více, než je vhodné, a také musíme vzít v úvahu, že konvergence předpisů týkajících se přímých daní by výrazně narušila daňovou konkurenci, a to by byla příliš vysoká cena. U nepřímých daní bych doporučil zaměřit se na odstranění nedostatků v této úpravě (viz zamezení daňových úniků při výběru DPH) a u přímých daní bych ponechal jednotlivým státům volné ruce při rozhodování o typu a výši daně. Za nutnou a důležitou považuji iniciativu namířenou na úpravu zdanění nadnárodních společností, kde by jasná definice společného daňového základu prospěla větší transparentnosti a nižší administrativní náročnosti.

3. Systém přeshraničního zdanění příjmů obchodních společností

Současný systém přeshraničního zdaňování příjmů obchodních společností v Evropské unii podporuje vznik deformací v oblasti alokace kapitálu a napomáhá nečitelnému převodu zisků mezi mateřskými a dceřinými společnostmi s cílem co nejvíce omezit jejich daňovou povinnost.

Nadnárodní podniky jsou zdaňovány odděleně v zemích, ve kterých provozují svou podnikatelskou činnost, na základě příjmů dosažených v různých daňových jurisdikcích. Vzhledem k tomu musí vést oddělené účetnictví pro všechny podnikatelské jednotky v každé zemi a připisovat vzájemné příjmy a výdaje podle principu "arm's length pricing (ALP)", kdy veškeré převody mezi jednotlivými společnostmi musí být provedeny za ceny, jež odpovídají cenám běžným nebo obdobným na trhu mezi nijak nespřízněnými společnostmi.

Nadnárodní společnosti jsou vystaveny obrovským nákladům, aby naplnily požadavky 25 různých daňových systémů, a značné nejistotě s ohledem na aplikaci správných pravidel a postupů. Daňové úřady jednotlivých členských zemí jsou navíc konfrontovány se složitým problémem pramenícím z velmi obtížného ověřování správného použití ALP principu.

Efektivní systém zdaňování nadnárodních společností by se měl opírat o tři základní pilíře. Za prvé by měl co možná nejvíce omezit vedení oddělených účtů pro každou podnikatelskou jednotku a snížit užívání ALP principu při transakcích uvnitř společností. Za druhé by měl vytvořit jednu společnou definici daňového základu společností. V neposlední řadě by měl opustit koncept skutečného příjmu a nahradit ho běžným příjmem nebo některým jiným presumptivním ukazatelem odrážejícím aktivity společnosti.

Hlavním problémem vytvoření skutečně efektivního daňového systému pro Evropskou unii je, že národní daňové systémy byly koncipovány a vystavěny pro spíše uzavřené ekonomiky, zatímco se z přeshraničního toku zboží, kapitálu a služeb stal v posledních padesáti letech jeden ze základních komponentů současných ekonomických systémů.

I z tohoto důvodu se v Evropské unii objevují snahy o alespoň částečnou konvergenci nesourodých "daňových organismů" jednotlivých členských států. V praxi je to nejpatrnější v pokusech o sjednocení pojmu "daňového základu", kde Evropská unie například v roce 1998 přijala *Kodex chování pro obchodní společnosti* nebo přistoupila na *IAS* (mezinárodní účetní standardy), což by mělo napomoci konsolidaci účetnictví v evropských nadnárodních společnostech. Navíc, Komise EU navrhla 4. dubna 2006 zavedení *společného konsolidovaného základu pro daň z příjmu právnických osob (CCCBT)*, s nímž se předběžně počítá pro rok 2008. Jeho prosazení přes jednohlasnou hlasovací proceduru bude ovšem více než složité, protože sedm členských zemí již oznámilo svůj rezervovaný postoj k tomuto návrhu⁸.

Jinak podle mého názoru není třeba harmonizovat daňové sazby přímých daní v rámci Evropské unie, jelikož daňová soutěž mezi jednotlivými jurisdikcemi posiluje efektivitu ekonomiky. Navíc lze v průběhu času očekávat, že rozdíly napříč členskými státy EU budou postupně stírány, i když nikdy zcela nezmizí.

⁸ "Commission contemplating common corporate tax base" (2006), *EurActiv* [online], 3.4. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/commission-contemplating-common-corporate-tax-base-2008/article-153853>

Pokud bychom chtěli načrtnout skutečně efektivní systém přeshraničního zdanění nadnárodních společností pro Evropskou unii, nabízí se nám dva možné přístupy.

První z nich by spočíval v konsolidaci unijních operací nadnárodních koncernů za pomoci dohodnutého *společného daňového základu* a poté v rozdělení tohoto celkového základu za použití některých presumptivních indikátorů aktivit společností. Jednodušeji řečeno, daňový základ by se pak rozdělil podle toho, ve které zemi bylo příjmů dosaženo. Společný daňový základ by nemusel nezbytně odpovídat zaběhlé představě pojmu jako příjem či zisk, ale mohl by například vycházet z celkových závazků společnosti jako hlavního ukazatele.

Evropská unie v současnosti pracuje na dvou systémech, které naplňují výše uvedené požadavky. O systému "*Home State Taxation (HST)*" jsem již zmínil v předchozích řádcích. Tím druhým je systém "*Optional Common Base Taxation (OCBT)*", který předpokládá dohodu členských zemí EU o společné definici zdanitelného příjmu a následně rozdělení celkového příjmu mezi jednotlivé daňové jurisdikce podle určeného klíče a zdanění těchto příjmů běžnými národními sazbami. To vše bez nutnosti vést oddělené účty nebo uplatňovat ALP princip.

Podstatně radikálnějším přístupem by bylo vytvořit zcela *decentralizovaný systém*, ve kterém by národní úřady zdaňovaly činnost obchodních společností podle běžných domácích daňových sazeb za současného použití společné definice daňového základu. Koncept daňového základu by měl být pokud možno objektivním, lehce zjistitelným ukazatelem aktivit dané podnikatelské jednotky. Výhodné by bylo vycházet z celkové přidané hodnoty, protože toto řešení by nabídlo velké výhody spočívající v neutralitě a větší administrativní přístupnosti, jelikož by mohla být pro tyto účely použita infrastruktura z DPH⁹.

⁹ Micossi, S., Parascandalo, P. a Triberti, B. (2003) "Efficient taxation of multi-national enterprises in the EU", *Symposium "La tassazione dell' impresa multinazionale nell' Unione europea"*, Università di Siena, 24. a 25. 1. 2003, [online], dostupné na adrese: <http://coleurop.be/content/studyprogrammes/eco/publications/BEEPs/BEEP5.pdf>

4. Role Evropského soudního dvora

Další orgánem, který vykonává určitý vliv na daňovou politiku Evropské unie, je *Evropský soudní dvůr (ESD)*. V počátcích svými rozhodnutími vyvažoval neexistenci jakékoli harmonizace daní a sloužil jako nástroj proti členským zemím, jež svými daňovými systémy narušovaly plynulost a stabilitu vnitřního trhu. Později přijal roli strážce a vykladatele evropské daňové legislativy, často v rozporu s představami jednotlivých členských zemí, kterých se jeho rozhodnutí mnohdy i citelně dotýkají.

Příkladem může být rozhodnutí ESD z 13. prosince 2005, kde se v případě *Marks & Spencer vs. Velká Británie* přiklonil na stranu tohoto světoznámého obchodního řetězce, a umožnil mu tím požadovat po britské vládě náhradu dosahující až € 30 miliard. Tento případ řešil, zda Marks & Spencer mohl použít své ztráty, jež utrpěl ve svých pobočkách umístěných v jiných členských státech, proti daňové povinnosti ve své domovině. ESD dvůr rozhodl, že by to bylo v rozporu se svobodou usazování se a zakládání společností v rámci EU, kdyby tak učinit nemohl. Toto rozhodnutí by mohlo otevřít brány pro žaloby ostatních společností proti svým domovským státům, které by měly podobné daňové zákonodárství jako Velká Británie. Není tedy divu, že Velká Británie vedla během svého prezidentství (od července do prosince 2005) kampaň na omezení pravomocí Evropského soudního dvora v daňových záležitostech¹⁰.

5. Koncept rovné daně

V předchozích řádcích jsem často zmiňoval *koncept rovné daně* a její efekt na hospodářství zemí, jež ji do svých daňových systémů zavedly. Nejen z tohoto důvodu bych se alespoň ve zkratce pokusil vysvětlit její podstatu a pozitiva a negativa, která přináší.

¹⁰ "UK to call for halt to ECJ tax interventions" (2005), *EurActiv* [online], 20.6, 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/financial-services/uk-call-halt-ecj-tax-interventions/article-141227>

Jednoduše řečeno, rovná daň znamená, že každá osoba je zdaňována pouze jednou daňovou sazbou. V takovém systému stát stanovuje, na rozdíl od více komplexních pravidel u progresivních daňových tříd, pouze určitou mezní hodnotu, po jejímž překročení platí každý subjekt pevně stanovený podíl ze svého příjmu.

Poměrně překvapivým faktem je skutečnost, že v první polovině 19. století byla rovná daň běžnou normou v industrializovaných zemích a jedním z prvních, kdo volali po zavedení progresivně odstupňované daně z příjmů, byl Karel Marx ve svém Komunistickém manifestu z roku 1848. Nakonec to byla právě kapitalistická část světa, jež uvedla jeho myšlenky do praxe a do svých daňových systémů. Současnou renesanci rovné daně zahájilo Estonsko v roce 1991, následované Lotyšskem (1994), Litvou (1994), Ruskem (2001), Srbskem (2003), Ukrajinou (2003), Slovenskem (2003), Gruzíí (2004) a Rumunskem (2005). Kromě toho i ostatní země (např. Bulharsko, Chorvatsko, Řecko nebo Maďarsko) si vážně pohrávají s myšlenkou rozšířit skupinu států využívajících rovnou daň.

Rovná daň samozřejmě není zázračným lékem na všechny nemoci ekonomiky a kromě jasných pozitiv přináší i řadu negativních důsledků.

- Rovná daň, na jednu stranu - pomáhá zredukovat byrokracii,
- snižuje daňovou nerovnost,
 - omezuje daňové úniky a podvádění,
 - zajišťuje podněty pro hledání práce, spoření a investování,
 - přináší zvýšené daňové výnosy,
 - spouští "ekonomický boom",
- na druhou stranu - eliminuje prakticky všechny formy daňových výjimek a vynětí,
- není progresivní,
 - straní bohatým na úkor chudých,

- je příznivá pro akcionáře, jelikož zisky jsou zdaňovány pouze jednou přímo u zdroje.

Řada odborníků poukazuje na fakt, že efektivnost a úspěch systémů s rovnou daní jsou z podstaty závislé na aktuální úrovni sazby této rovné daně – čím nižší je, tím účinnější se zdá být. Kromě toho by se nemělo zapomínat na skutečnost, že konkurenceschopnost země je určena celou řadou jiných faktorů než pouze jejím daňovým systémem. Je samozřejmě pravda, že nižší daně nechávají v oběhu více peněz, jež je možno použít k rozvoji investic, a že rovná daň zvyšuje ochotu lidí plnit svou daňovou povinnost, ale měli bychom si také uvědomit, že nižší daně znamenají nižší daňové příjmy, což se nepříznivě odráží ve státním rozpočtu.

Názory na správnost rovné daně se výrazně liší a pohybují se od nekritického uctívání až po naprosté odmítání.

Madsen Pirie, prezident Institutu Adama Smithe, například prohlásil: „*Rovná daň je myšlenka, jejíž čas právě přišel a přinese enormní výhody těm, kdo ji správně využijí*“¹¹. Německá kancléřka Angela Merkel navrhovala rovnou daň před zářijovými volbami, ale od své myšlenky na poslední chvíli odstoupila. Hlavním obhájcem rovné daně v CDU, straně Angely Merkel, byl Paul Kirchhof. Ale ten rezignoval ze své funkce stínového ministra financí krátce po volbách, protože odpovědnost za nepříliš přesvědčivý volební výsledek CDU byla z velké části svalena na Kirchhofův daňový plán. Ve Velké Británii, Georgie Osborne, stínový ministr financí za Konzervativní stranu, založil zvláštní komisi na prozkoumání výhod a nevýhod zavedení rovné daně. Není ale tajemstvím, že současný britský ministr financí Gordon Brown není příliš nakloněn této myšlence.

Na druhé straně názorového spektra stojí například Centrum pro politické studie (CPS), podle něhož by náhlé a prudké snížení daňových sazeb

¹¹ "Flat tax" (2005), *EurActiv* [online], 1.3. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/flat-tax/article-136190>

mohlo znamenat okamžitý a obrovský schodek v ekonomice, který by zničil důvěru lidí v hospodářský systém své země¹².

Podle mého názoru je koncept rovné daně zajímavou myšlenkou, která výrazně napomůže zjednodušení daňové administrativy. Při správném nastavení její výše může též napomoci zrychlenému růstu ekonomiky. Z těchto důvodů bych se rozhodně nebránil jejímu zavedení do právního řádu České republiky.

6. Celkové daňové břemeno

Celkové daňové břemeno je podle mého názoru důležitým indikátorem efektivity daňového systému a celkového daňového zatížení, které dopadá na fyzické a právnické osoby. Z tohoto důvodu jsem se rozhodl použít právě celkové daňové břemeno jako objektivní měřítko pro srovnání daňových systémů jednotlivých členských států Evropské unie.

Většina mých použitých údajů se točí kolem *celkového daňového břemene* vyjádřeného podílem daní a sociálních příspěvků na celkovém HDP (tzv. *daňová kvóta*). Tento ukazatel může mít dvě podoby v závislosti na tom, zda vychází z váženého průměru nebo z průměru aritmetického. Pokud v mé práci není uvedeno jinak, jedná se o průměr aritmetický.

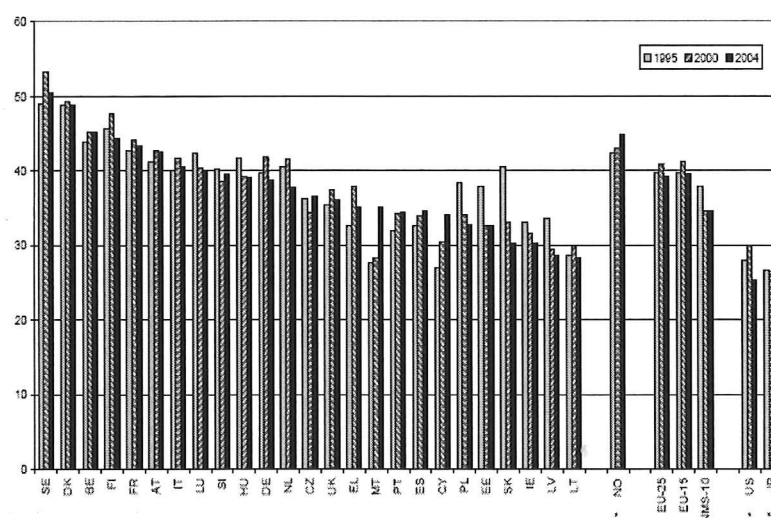
Ovšem ne vždy je tento ukazatel naprosto neomylným a přesným indikátorem skutečného stavu daňového břemene dané země. Určité nepřesnosti pramení zejména z rozsahu, ve kterém jednotlivé členské země poskytují svým občanům sociální a ekonomickou pomoc pokrytou nebo nepokrytou vybíranými daněmi, a ze skutečnosti, zda jsou sociální transfery ve prospěch obyvatel podrobeny dani či nikoli. Bývá pravidlem, že země

¹² "Flat tax" (2005), *EurActiv* [online], 1.3. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/flat-tax/article-136190>

s vysokým podílem daní na HDP ukládají často vysoké daně ze sociálních transferů.

V roce 2004 dosáhl vážený průměr podílu daní na HDP v Evropské unii 39,3% , což bylo asi 14% nad úrovní dosaženou v USA a Japonsku. Pokud vezmeme v úvahu ostatní země OECD, mimo Evropu pouze Austrálie, Kanada a Nový Zéland překročily hranici 30%.

Graph I-1 Tax to GDP ratio in EU countries, the US, Japan, and Norway
1995, 2000 and 2004, in % (ranked by 2004 level)



*) Data for Japan 1995/2000/2003. Figures for NO and US in 2004 are provisional.

Source: Commission Services for the EU countries and OECD for the US and Japan.

Již před rozšířením o desítku nových členů v roce 2004 vykazovala Evropská unie velkou různorodost výše daňové kvóty v jednotlivých státech. Zahrnovala řadu zemí, jejichž podíl nebyl příliš vzdálen 50% hranici (jako např. skandinávské země a Belgie), ale na druhou stranu i státy s nízkými daněmi (např. Irsko, Španělsko, Velká Británie a Řecko). Rozdíl mezi zeměmi s nejvyšším (Švédsko) a nejnižším daňovým břemenem (Irsko) byl propastných 21%. Přistoupení nových členských států tuto rozmanitost ještě více prohloubilo, jelikož Litva a Lotyšsko mají dokonce ještě nižší podíl daní na celkovém HDP než Irsko. Rozšíření EU v roce 2004 způsobilo též pokles váženého průměru podílu daní na HDP na 39,3% (EU-15 39,6, NMS-10 34,5%).

Výrazné rozdíly jsou nejen mezi zeměmi EU-15 a NMS-10, ale i mezi samotnými nově přistoupivšími členskými státy. I v této skupině můžeme najít státy, které jsou přibližně na úrovni EU-25 průměru (Slovinsko 39,7% nebo Maďarsko 39,1%), a také země, jež jsou výrazně pod touto úrovní (Litva 28,4%).

V zemích EU-15 se již od konce minulého století projevovaly snahy o snižování daní, i když jejich důsledky jsou patrné až na počátku století současného (mezi lety 2000 až 2004 činil pokles podílu daní na HDP 1,2%). O opačném trendu v NMS-10 svědčí postupné klesání daňového zatížení mezi lety 1995-2001 a následný vzestup tohoto ukazatele.

Po roce 2000 drtivá většina starých členských států snížila své celkové daňové břemeno. V případě Nizozemí, Finska, Německa, Švédska a Řecka se pohyboval tento pokles dokonce v rozpětí 2,7% až téměř 4%. V nových členských zemích pokles podílu daní na HDP proběhl hlavně mezi lety 1995-1999. Po skončení tohoto období byl další vývoj rozmanitý v závislosti na situaci v daném státě. Malta a Kypr dosáhly během let 2000 až 2004 velkého nárůstu tohoto podílu (6,8% respektive 3,6%). V České republice byl trend naprosto opačný od trendu v Evropské unii, nejdříve pokles mezi lety 1995-2000 a potom nárůst o 2,2% v letech 2001-2004.

Tento trend potvrzuje i každoroční *zpráva OECD pro rok 2005*, která vyčíslila, že v zemích OECD poklesla průměrná úroveň daně z příjmu právnických osob z 33,6% v roce 2000 na 29,8% v roce 2004 a nejvyšší sazba daně z příjmu právnických osob se snížila z 47,1% na 44%. Z celkového hlediska příspěvky na sociální zabezpečení přeskočily daň z příjmu fyzických osob, jakožto nejdůležitějšího zdroje příjmů pro státní pokladnu. Daňová kvóta činí nyní 36,4% v celé OECD a 38,9% jen v jejích evropských členských státech. Podle této zprávy, státy s vysokou daňovou kvótou poskytují širší škálu služeb svým občanům. První příčky mezi ekonomikami s nejvyšším daňovým zatížením v celé OECD okupují skandinávské země vedené Švédskem, kde se daňová kvóta vyšplhala až na 50,7%. Ovšem je nutné upozornit, jak tvrdí i zpráva o konkurenceschopnosti vydaná Světovým

ekonomickým fórem, že vysoké daně nepřekáží severským zemím, aby se pravidelně umísťovaly na předních příčkách v této kategorii¹³.

Podle *Světové ročenky konkurenceschopnosti (WCY)* se Finsko umístilo na šestém místě (nejlépe ze všech zemí EU-25), Lucembursko na desátém, Irsko na dvanáctém a Švédsko na čtrnáctém místě. Jen pro zajímavost, tři největší ekonomiky Evropské unie (Francie, Německo a Itálie) skončily na třicátém, dvacátém čtvrtém respektive padesátém třetím místě. Nejlépe z nových členských států dopadlo Estonsko na dvacáté šesté pozici.

Je patrné, že bychom zde jen stěží hledali jasný vztah mezi celkovou daňovou zátěží a konkurenceschopností dané země. Podle WCY se zdá, že konkurenceschopnost reaguje různými způsoby na různé typy uložených daní. Přímý dopad na konkurenceschopnost je lépe pozorovatelný u daně z příjmu právnických osob než u daně z příjmu fyzických osob, nepřímých daní a sociálních příspěvků. Právě skandinávské země jsou známé tím, že výrazně zdaňují příjmy jednotlivců a spotřebu ve prospěch zisků společností.

Další výzkumy ukazují, že neexistuje žádný vztah ani mezi objemem vládních výdajů a konkurenceschopností, když rozhodujícím faktorem je kvalita nikoli kvantita těchto výdajů.

Podle WCY jsou skutečnými motory konkurenceschopnosti věda, technologie, podnikání, finance, logistika a vzdělání. Daně mají svůj význam jako jeden z nákladů výroby a jeden z důvodů, proč se obchodní společnosti přesouvají do zahraničí. Vysoké daně mohou být v tomto ohledu vyváženy jednoduchostí daňového systému, který umožní obchodním společnostem provozovat svou činnost bez větších administrativních potíží¹⁴.

Z celkového hlediska je zemí s nejhlubší reformou svého daňového systému Slovensko, které během let 1995-2004 snížilo daňové břemeno o neuvěřitelnou jednu čtvrtinu (přibližně 10% HDP), když v roce 1995 činil na Slovensku podíl daní na HDP 40,5%, což přibližně odpovídalo EU-25

¹³ "Tax burden slowly falling across industrial countries" (2005), *EurActiv* [online], 13.10. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/innovation/tax-burden-slowly-falling-industrial-countries/article-145763>

¹⁴ "High taxes do not hinder competitiveness, says report" (2005), *EurActiv* [online], 12.5. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/innovation/high-taxes-hinder-competitiveness-report/article-139384>

průměru, a pro rok 2004 se podařilo tento ukazatel snížit tak výrazně, že se Slovensko ocitlo na čtvrtém místě v celé Evropské unii.

Malta a Kypr také prošly velkými změnami svého daňového systému, ale poněkud opačným směrem než Slovensko, což způsobilo, že Malta už nemůže být nadále považována za zemi s jedním z nejnižších daňových zatížení. Ovšem pravdou zůstává, že NMS-10 obecně procházejí rozsáhlejšími změnami jejich daňové struktury, než je tomu u zemí EU-15, což je pochopitelné hlavně z důvodu jejich nezbytné adaptace na nové prostředí Evropské unie.

Současné vysoké daňové břemeno zemí EU-15 je z velké části důsledkem vytrvalého a téměř nepřerušovaného růstového trendu daňové kvóty v sedmdesátých a v menším rozsahu i v osmdesátých a devadesátých letech. V tomto období byly daně výrazně zvyšovány za účelem finančního pokrytí závazků vyplývajících ze sociální pomoci obyvatelstvu, hlavně v oblasti penzí, zdravotní péče, vzdělání a ostatních sociálních dávek. Zpráva Evropské komise z roku 2000 vyčíslila nárůst daňového břemene mezi lety 1970-1999 na 11% HDP, když např. v USA se za stejné období zvýšil tento ukazatel jen o 2,5%.

Od počátku let devadesátých byl na členské státy vytvořen tlak, aby začaly více uplatňovat konsolidační fiskální politiku, která byla odrazem závazků plynoucích z Maastrichtských kritérií z roku 1992 a z pozdějšího Paktu stability a růstu. Tento konsolidační proces spočíval hlavně v omezování veřejných výdajů, ve snižování celkového poměru zadluženosti k HDP ve snaze naplnit kritéria EMU (Evropská měnová unie) a také v bránění redukce daní v některých členských státech.

Na konci devadesátých let se řada států Evropské unie odhodlala, pod vlivem rostoucích příjmů z daní, snížit svá celková daňová břemena. Provedené změny se ovšem v plném světle projeví až po roce 2000, což bylo způsobeno tím, že ekonomika EU během 90. let prudce rostla a přinášela s sebou vyšší daňové příjmy a tím i vyšší podíl daní na HDP, i když sazby jednotlivých daní z příjmů byly sníženy. K lepšímu pochopení této

skutečnosti je možno ji ilustrovat na konkrétních případech. Například prudký ekonomický růst způsobil posun některých plátců daně do vyšších daňových tříd, což se odrazilo ve vyšších daňových odvodech těchto plátců. Některé společnosti se díky této expanzi hospodářství staly ziskovými, a mohly tak odvádět do rozpočtu vyšší daně z příjmu právnických osob. Teprve až zpomalení ekonomik zemí Evropské unie v letech 2001-2003 naplno ukázalo výsledky předchozích daňově restriktivních politik.

Dalším důvodem odložení viditelnosti výsledků daňových škrťů učiněných v devadesátých letech byla také skutečnost, že hodně členských států financovalo redukci daní snižováním množství daňově odčitatelných výdajů a omezováním zvláštních stimulačních programů a slev na daních pro odpisování investičního majetku u daně z příjmu právnických osob. Kromě toho se řada zemí odhodlala přesunout daňové břemeno z práce na jiné daně, hlavně nepřímé nebo tzv. "zelené daně". Navíc se opatření, jež se týkají veřejných výdajů, promítají do nižších daní obvykle až po delší době.

Velmi zajímavé bude sledovat, zda budou v současnosti nízké daňové země NMS-10 v dlouhodobém horizontu nuceny zvýšit daňové břemeno, aby tak mohly financovat budování infrastruktury a čelit zvyšujícím se nákladům jejich systémů sociálního zabezpečení a zdravotní péče, obzvláště když stárnutí jejich populace je problémem možná více akutním než v zemích EU-15¹⁵.

Jak vyplývá z výše uvedených dat a informací, daňová kvóta v zemích EU je, i přes snahy o její snížení, stále poměrně vysoká, obzvláště srovnáme-li ji s celkovým daňovým břemenem v mimoevropských vyspělých zemích. V následujících letech bych Evropské unii doporučil zaměřit se na redukci výše daňové kvóty, což by mohlo napomoci rychlejšímu růstu ekonomiky. Na druhou stranu nemůžeme nevidět, že státy jsou vystaveny velkému tlaku (např. přísné podmínky Paktu růstu a stability), který je nutí naplňovat státní

¹⁵ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

pokladnu co možná nejvíce, a snižování daní znamená ve většině případů úbytek na straně aktiv ve státním rozpočtu. Stálo by možná za úvahu, jestli by nemohl být například požadavek na udržení předepsané výše deficitu státních účtů dočasně zmírněn pro případ, kdy se členský stát snaží reformovat svůj daňový systém.

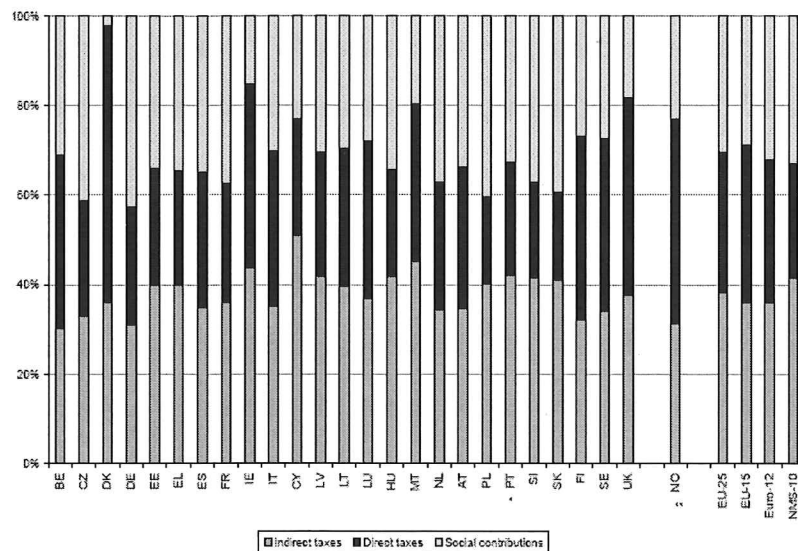
7. Struktura daní

Následující kapitola, jež se zabývá strukturou daní, je podle mého názoru důležitá pro pochopení způsobu, jakým jednotlivé členské státy využívají daňových nástrojů k naplnění svých státních pokladen a následnému přerozdělení těchto výnosů mezi své občany.

Strukturu daňových příjmů můžeme rozdělit podle hlavních typů daní, jimiž jsou daně přímé, nepřímé a sociální příspěvky.

Obecně platí, že nové členské země Evropské unie mají rozdílnou strukturu daní než patnáct starých členských států, obzvláště patrný je nízký podíl přímých daní na celkových daňových výnosech (NMS-10 25,7%, EU-15 36%). Jedním z důvodů je nižší úroveň sazeb daní z příjmu fyzických i právnických osob v nově přistoupivších státech.

Graph I-3 Structure of tax revenues by major type of taxes
2004, in % of total tax burdens



*); PT, direct taxes 2003. **); NO, 2003 data.

Source: Commission Services

Nízký podíl přímých daní na celkových daňových výnosech v NMS-10 je vyvažován vyšším podílem sociálních příspěvků (o 4,2% vyšší než průměr EU-15) a nepřímých daní (vyšší o 5,7%). Nejvyšší podíl sociálních příspěvků mezi novými členskými státy je v České republice, Polsku a Slovensku, naopak Kypr a Malta mají nejvyšší podíl nepřímých daní.

Také mezi zeměmi EU-15 jsou výrazné rozdíly v daňové struktuře. Severské státy (např. Švédsko, Dánsko a Finsko) mají poměrně vysoký podíl přímých daní na celkových daňových výnosech, zatímco některé jižní země (např. Portugalsko a Řecko) se více spoléhají na nepřímé daně. V Dánsku a také částečně ve Velké Británii a v Irsku je podíl sociálních příspěvků na celkových příjmech z daní relativně malý ve srovnání s průměrem EU-15. V Dánsku je většina sociálních výdajů hrazena z daní, nikoli z příspěvků na sociální zabezpečení, což způsobuje, že jeho podíl přímých daní na celkových daňových příjmech je nejvyšší v celé Evropské unii. Německo má, na druhou stranu, nejvyšší podíl sociálních příspěvků na celkových výnosech z daní.

Již od poloviny 90. let se celá řada zemí EU-15 snaží implementovat do svých daňových systémů nové povětšinou stimulační prvky prostřednictvím různých reforem. Tyto reformy byly nejčastěji namířeny na snížení daňového

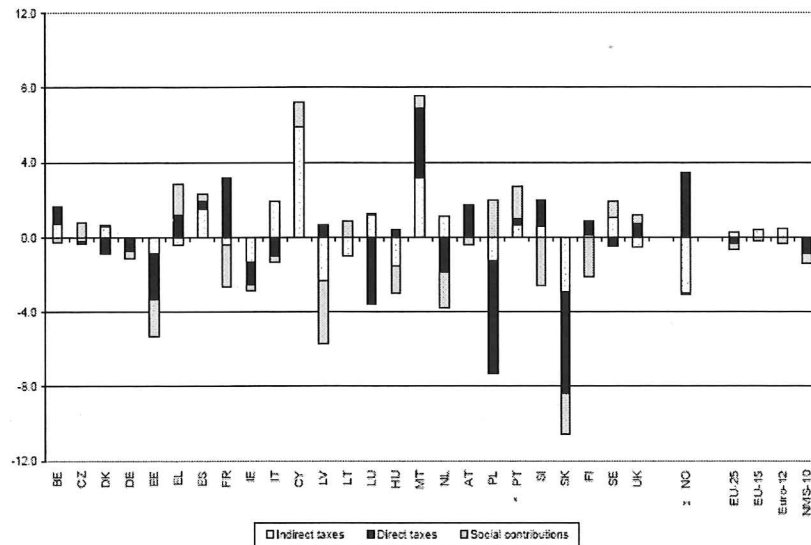
zatížení práce, hlavně pro nízko a středněpříjmové skupiny obyvatel, na redukcii sazeb daně z příjmu právnických osob a na zlepšení fungování kapitálových trhů. Změny v oblasti nepřímých daní spočívaly zejména ve zvyšování těchto daní za účelem snižování zdanění práce (tzv. "zelené daňové reformy").

Nejnápadnější rozdíly mezi starými a novými členskými zeměmi Evropské unie jsou v oblasti daně z příjmu právnických osob, když v roce 2006 průměrná sazba ve státech EU-15 činila 29,6%, zatímco v zemích NMS-10 byla jen 20,4%. V posledních letech se objevuje silná tendence nových členských států snižovat sazbu daně z příjmu právnických osob, která je následována i starými členskými zeměmi.

Zářným příkladem tohoto vývoje je Estonsko, které opustilo klasický systém daně z příjmu právnických osob, když se i přes velmi nízkou sazbu 26% rozhodlo od roku 2000 na nerozdělený zisk neukládat žádnou daň z příjmu právnických osob, takže pouze rozdělený zisk nyní podléhá dani. Snižování daně z příjmu právnických osob bylo po roce 1995 představeno ve všech členských státech EU s výjimkou Malty.

Pokud jde o daň z příjmu fyzických osob, daňové systémy zemí NMS-10 jsou mnohem podobnější systémům států EU-15, ale nejvyšší sazba je často podstatně nižší, než je tomu u EU-15 (v průměru asi o 14,4%)

Graph I-7 Evolution by major type of taxes
1995-2004, differences in % of GDP



*1) PT, direct taxes 2003. **1) NO, 2003 data.

Source: Commission Services

U Malty, Francie, Rakouska, Slovinska a Řecka se výnosy z přímých daní zvýšily během let 1995-2004 o více než 1% HDP. Malta je jednou z mála zemí, kde byl nárůst ve výnosech z daně z příjmu právnických osob výrazný, a to i přesto, že byl doprovázen podobným zvýšením výnosů z daně z příjmu fyzických osob.

Pozoruhodným je i vývoj daňového systému na Kypru, jenž měl mezi lety 1995-2004 jedno z nejvýraznějších zvýšení daňového břemene. Tento enormní nárůst podílu daní na celkovém HDP byl z velké části založen na nepřímých daních, které přispěly na tento vzestup asi 80%. Po současném zvýšení DPH je Kypr nyní jediným státem Evropské unie, kde nepřímé daně tvoří polovinu celkových příjmů z daní. Další země, které zaznamenaly poměrně velký nárůst výnosů z nepřímých daní, jsou Itálie a Malta.

Na druhém konci spektra se nachází Slovensko, jež zaznamenalo podstatný pokles příjmů z nepřímých daní, což nebylo způsobeno zvláštní strategií zaměřenou na snižování nepřímých daní, ale spíš rozsáhlou politikou daňových škrťů ve všech oblastech. Dalším státem, který zaznamenal výraznou redukci všech tří hlavních kategorií daní, bylo Estonsko.

Co se týče čtyř největších členských států Evropské unie, nebyly zde v letech 1995-2004 patrné žádné výrazné změny v úrovni nebo v rozdělení daňového břemene, a to i přes relativně vysoký důraz kladený na snížení vysokého daňového zatížení. Jedinou zemí, ve které jsou viditelné určité posuny, je Francie, kde jsou ovšem poklesy v sociálních příspěvcích a v nepřímých daních bohatě vyváženy zvýšenými výnosy z daní přímých¹⁶.

V Evropské unii, hlavně u starých členských států, stále platí, že se vlády jednotlivých členských států příliš spoléhají na výnosy z přímých daní a sociálních příspěvků, čímž nadměrně zatěžují své občany. V tomto ohledu bude zřejmě nezbytné přesunout daňové břemeno více na nepřímé a ekologické daně, což se již v mnohých zemích postupně realizuje díky tzv. "zeleným daňovým reformám".

8. Rozdělení daňových výnosů mezi jednotlivé složky státní správy

Graf I-8 ukazuje rozdělení souhrnného příjmu z daní mezi jednotlivé složky státní správy a instituce EU. Těmito složkami jsou centrální vláda, která za normálních okolností pokrývá celé území státu; státní nebo regionální vláda, jež vykonává správu na úrovni pod centrální vládou, ale nad místní správou; místní nebo obecní správa, jejíž kompetence se vztahují pouze na určitou lokální část území; fondy sociálního zabezpečení, které zahrnují všechny centrální, státní a místní institucionální jednotky, jejichž základním účelem je poskytování sociálních dávek. Je důležité uvést, že toto rozdělení je částečně zkreslující, jelikož nezapočítává např. všemožné granty mezi jednotlivými stupni státní správy. Také daně náležející institucím Evropské unie ve skutečnosti nezahrnují pouze daně odváděné přímo těmito institucím (jako jsou např. ESUO daň z těžby a produkce železa a oceli), ale

¹⁶ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

těž daně vybírané vládami členských států na účet Evropské unie (např. tržby ze společné zemědělské politiky nebo tržby z cel pocházejících z obchodů s třetími zeměmi).

V roce 2004 obdržely centrální vlády zemí EU-15 v průměru asi 56% ze souhrnných daňových příjmů (včetně sociálních příspěvků), zhruba 29% putovalo do fondů sociálního zabezpečení a kolem 11% náleželo místním správám. Jen asi 1% z celkových výnosů z daní bylo vyplaceno institucím EU.

Při podrobném zkoumání si ovšem můžeme povšimnout výrazných rozdílů mezi jednotlivými členskými státy. Například jen několik členských zemí má své území rozděleno na více či méně autonomní státy (regiony). Podíl regionů a samospráv na daňových výnosech se pohybuje od 1% v Řecku až po 35% v Dánsku. Kromě Dánska, ještě Švédsko (33%), Belgie (29%), Španělsko (29%) nebo Německo (28%) vykazují vysoký podíl autonomních regionů na příjmech z daní. Naopak velmi nízký podíl můžeme pozorovat v Řecku (1%), Irsku (2%), Nizozemí (4%) a Velké Británii (5%). Pokud jde o odvody do fondů sociálního zabezpečení, na prvních dvou místech jsou sociálně štedré Německo a Francie.

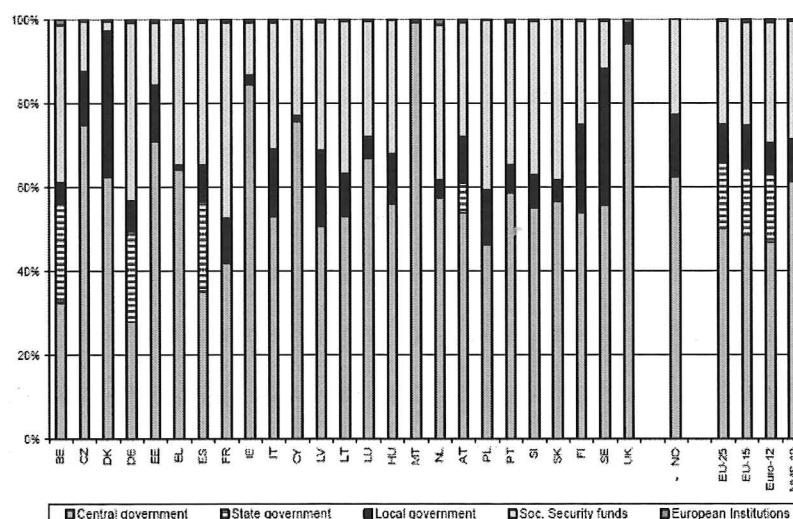
V nových členských státech se úroveň státní (regionální) vlády vůbec nevyskytuje. U místní správy se podíl pohybuje od Malty, jež neuplatňuje místní daně, až po Lotyšsko (18%). Vysoký podíl místních daní je i v Estonsku (13%), Maďarsku (12%) a Polsku (13%). Nejvyšší podíl fondů sociálního zabezpečení je v Polsku (40%), Slovensku (39%), Slovinsku a Litvě (37%).

Podstatné změny v podílech na celkových příjmech z daní mezi jednotlivými složkami státní správy proběhly hlavně v Itálii a Španělsku. V roce 2002 zaznamenalo Španělsko výrazný nárůst podílu vybíraného státní (regionální) vládou o více než 10% z celkových daní, a to hlavně kvůli nové dohodě o financování mezi centrální vládou a autonomními regiony. Také v Itálii jsou již od roku 1998 patrné tendence zvyšovat podíl místních daňových příjmů. V obou výše uvedených případech je tento jev způsoben

velmi silným autonomním postavením jednotlivých regionů či zemí v těchto státech¹⁷.

Vypovídací hodnota výše uvedeného v rozboru spočívá v demonstraci stupně decentralizace jednotlivých ekonomik a také ve způsobu, jakým jednotlivé členské státy nakládají s daňovými výnosy. Je patrné, že není možné vyvodit žádný obecný vzorec aplikovatelný pro všechny státy Evropské unie, jelikož toto rozdělení je odvislé od kulturních, politických a hospodářských tradic té či oné země.

Graph I-8 Classification of tax revenues by ultimately receiving level of government
2004, in % of total tax burdens



¹⁾ NO, 2003 data.
Source: Commission Services

9. Zdanění podle ekonomických funkcí

Jednotlivé ekonomické funkce (práce, spotřeba a kapitál) mají úzký vztah k rozdělení daní na daně přímé, nepřímé a sociální příspěvky. Jak se pokusím vysvětlit v následujících řádcích, nejedná se o vztah shodnosti, ale

¹⁷ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

spíše určité blízkosti, což bude patrné zejména u ITR ekonomických složek, jelikož zde dochází k prolínání jednotlivých typů daní. Zdanění podle ekonomických funkcí nám názorně ilustruje, v jakém rozsahu je zdaňována práce, spotřeba a kapitál v členských státech Evropské unie.

Zdanění můžeme rozdělit podle tří základních ekonomických funkcí, jimiž jsou spotřeba, práce a kapitál. Ty můžeme dále sledovat z různých hledisek, a to nejen podle absolutní úrovně zdanění, ale také podle implicitního zdanění jednotlivých složek (ITR – implicit tax rates). Kromě toho se budu dále zabývat i ekologickými daněmi.

Graf II-1.1 ukazuje rozdělení celkového daňového břemene podle ekonomických funkcí pro rok 2004. Na první pohled je zřejmé, že daně uložené na příjem z práce, povětšinou srážené přímo u zdroje, představují nejdůležitější zdroj daňových příjmů pro většinu členských států Evropské unie. Zdanění práce přispívá do rozpočtů asi 50% z celkových daňových výnosů.

Za zmínku stojí i určitá zákonitost mezi výší daňové kvóty a úrovní zdanění práce. Členské země s vysokým podílem daní na HDP se velmi často přiklání k uvalení vysokých daní na práci, což je například patrné v některých státech EU-15 jako jsou Irsko, Velká Británie, Řecko, a Portugalsko, kde je naopak celkové daňové břemeno i zdanění práce nízké. Nicméně tento vzájemný vztah se téměř nevyskytuje ve skupině NMS-10. Velké množství států s nízkými daněmi, jako jsou např. Litva nebo Lotyšsko, vykazují poměrně vysoké ITR práce, a to i přesto, že mají nízkou úroveň celkového zdanění. Ovšem obecně vzato je zdanění práce i implicitní zdanění práce v průměru nižší ve státech NMS-10 než v zemích EU-15.

Zdanění ostatních ekonomických funkcí přináší nižší výnosy. V Evropské unii se zdanění kapitálu v průměru podílí asi jednou pětinou na celkových daňových výnosech, zatímco zdanění spotřeby asi jednou třetinou. I v této oblasti se však vyskytují poměrně hluboké rozdíly mezi jednotlivými členskými státy.

Podíl zdanění kapitálu na celkových daňových příjmech je vysoký ve Velké Británii, Lucembursku, Irsku, Maltě, Španělsku, Itálii a Řecku, kde tvoří více než jednu čtvrtinu celkových daní. Na druhé straně tohoto spektra se nachází Dánsko, Německo, Švédsko a celá řada střeoevropských zemí NMS-10. V případě Dánska a Švédska je to způsobeno spíše vysokými podíly zdanění ostatních ekonomických faktorů než nízkým zdaněním kapitálu.

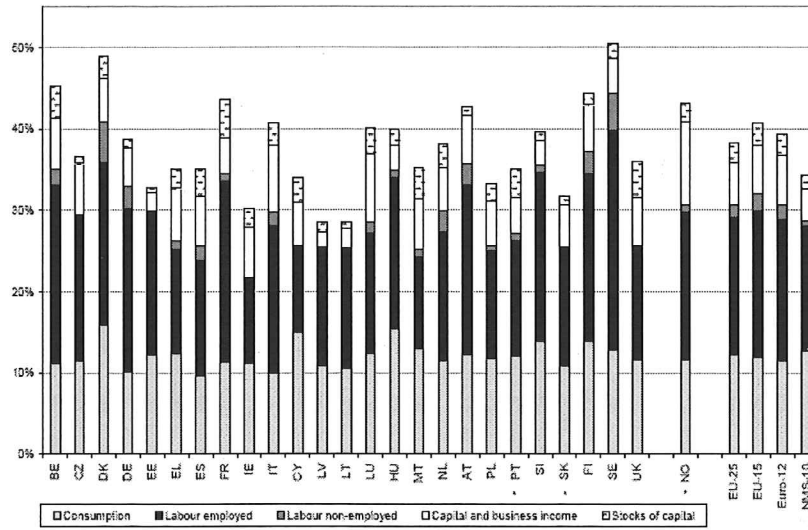
Pokud jde o samotnou skladbu zdanění kapitálu, důležitější roli hrají příjmy z daní z kapitálu a podnikání než ze zdanění majetku. Důležitou výjimkou je Francie, kde se vysoké daně z majetku vyrovnají příjmům z ostatních složek.

Rozdíly v podílech výnosů ze zdanění spotřeby na celkových příjmech z daní jsou mezi jednotlivými členskými státy nižší než u dvou zbývajících ekonomických komponentů. Tuto skutečnost lze vysvětlit především harmonizovaným systémem DPH a zavedením minimálních sazeb pro důležité spotřební daně. Z celkového hlediska platí, že nové členské státy spoléhají na zdanění spotřeby více než staré členské státy (NMS-10 37,3%, EU-15 29,5%).

Kategorie "labour non-employed" (práce u nezaměstnaných) v grafu II-1.1 se vztahuje k dani z příjmu fyzických osob a sociálním příspěvkům vybíraným z důchodů a sociálních dávek. Příjmy z tohoto zdanění se v jednotlivých evropských zemích podstatně liší v závislosti na tradici zdanění těchto dávek a transferů, když v některých zemích jsou například zcela vyňaty z daňové povinnosti. Dánsko, Německo, Nizozemí, Finsko a Švédsko vybírají výrazné množství daní z těchto dávek. Ve Velké Británii jsou daně placené z důchodů zahrnuty do kapitálových příjmů.

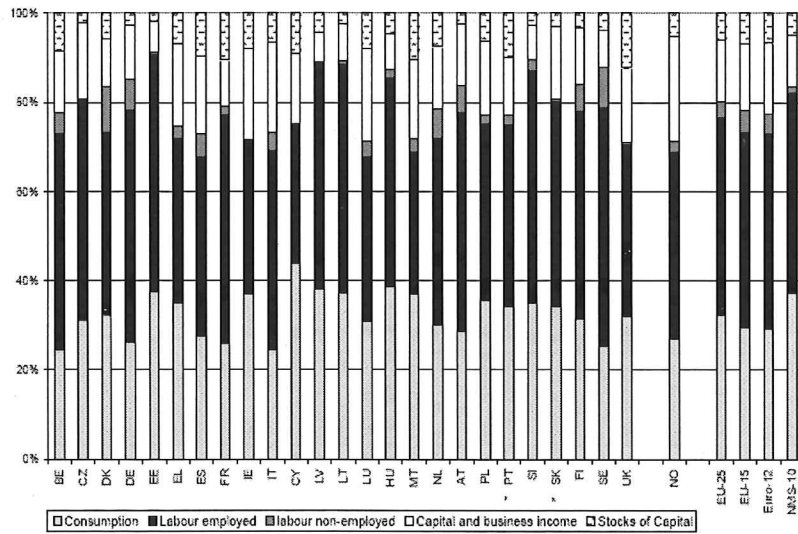
Graph II-1.1 Distribution of the total tax burden according to economic function

- Taxes on labour (employed and non-employed), consumption and capital (capital and business income and stocks) in % of GDP, 2004



*) PT, SK and NO, 2003 data.

- Shares of tax revenues raised on labour (employed and non-employed), consumption and capital (capital and business income and stocks) in % of total taxation, 2004



*) PT and SK, all data refers to 2003

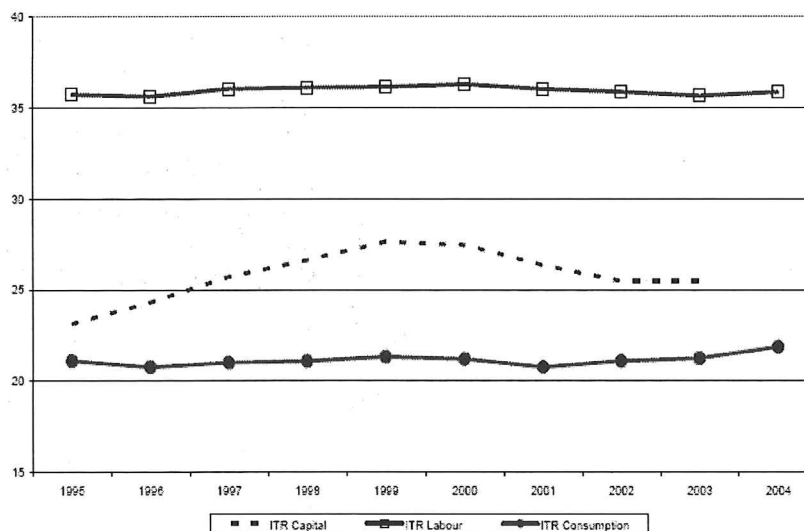
Source: Commission Services

Graf II-1.3 přibližuje vývoj ITR (příjmy z daní vyjádřené jako procento z potenciálního daňového základu počítaného z národních účtů) mezi lety 1995-2004 v Evropské unii.

Rostoucí obavy o celkově nedostatečný výkon trhu práce v Evropské unii přitáhly zvýšenou pozornost k vysoké daňové zátěži práce a vedly k opakovaným výzvám k jeho snížení. Bohužel data v grafu II-1.3 tuto skutečnost zcela nepotvrzují, když ukazují jen na mírný pokles zdanění práce během posledních let. Ten činil mezi lety 2000 až 2003 v průměru asi 0,2% ročně. Průměrné daňové břemeno u práce tak zůstává zcela jasně nejvyšší ze všech tří složek.

Dalším nápadným znakem je dynamický a nepravidelný vývoj ITR kapitálu během let 1995-2004, který až do roku 2000 prudce stoupal, aby pak následně rapidně poklesl. Toto snížení lze vysvětlit za pomoci kombinace snižování daňových sazeb a cyklických faktorů, jako jsou zpomalení ekonomiky a ukončení rozmachu obchodování na kapitálových trzích.

Graph II-1.3 Development of implicit tax rates for the EU average 1995 - 2004, in %



Source: Commission Services

ITR spotřeby vykazovalo širokou stabilitu u zemí EU-15, a to již od počátku let sedmdesátých až do první poloviny let devadesátých. Během let 1995-1999 tento ukazatel stoupal, což bylo přerušeno poklesem v letech 2000 a 2001. Od té doby nabral opět vzestupnou tendenci.

Vzestup ITR spotřeby byl po roce 2001 zaznamenán ve většině zemí Evropské unie, hlavně díky tehdejším politickým diskuzím o nezbytnosti přesunu daňového břemene z přímých daní na nepřímé.

Výraznější zvýšení v implicitním zdanění spotřeby jsou pozorovatelné na Kypru, Maltě (díky zvednutí sazeb DPH), Lucembursku (nárůst příjmů z DPH a spotřebních daní) a Dánsku.

Nápadnější propad ITR spotřeby byl zaznamenán v Maďarsku (způsobený hlavně redukcí dovozních cel) a Polsku, kde sazba DPH zůstala konstantně na 22%, ale zvýšené výnosy z DPH jednoduše neudržely krok s prudce rostoucím HDP a navíc zde výrazně poklesla úroveň příjmů ze spotřebních daní.

Při pozornější studii můžeme odhalit některé charakteristiky, jež jsou typické pro země s nejnižším ITR spotřeby (Španělsko, Itálie, Malta a Lotyšsko s implicitním zdaněním spotřeby pohybujícím se v rozmezí 16% až 17,5%) a země vykazující nejvyšší úroveň ITR spotřeby (Dánsko, Maďarsko, Finsko a Švédsko s hodnotami mezi 33,3% až 27,6%). Státy s největším příjmem ze zdanění spotřeby mají zároveň nejvyšší výnosy z DPH (v průměru 9,1% HDP, EU-25 7,6% HDP) a tomu odpovídající nejvyšší sazby DPH (Dánsko, Maďarsko a Švédsko 25%, Finsko 22%). Naopak státy s nejnižším příjmem ze zdanění spotřeby dosahují výnosů z DPH ve výši 6,7% DPH a také sazby DPH jsou velmi nízké (v průměru 18%).

Rozdělení členských států podle spotřebních daní není tak jednoznačné, i když i zde si lze například povšimnout skutečnosti, že skandinávské země mají velmi vysoké spotřební daně z alkoholu, kdežto středomořské země uvalují na tento artikl velmi nízké spotřební daně. Obecně lze také tvrdit, že pobaltské státy mají nejnižší spotřební daně v celé Evropské unii.

V roce 2004 činila průměrná výše *ITR práce* v zemích EU-25 35,9%. Kypr (23,1%) a Malta (23,9%) vyčnívají v Evropské unii s nejnižší úrovní implicitního zdanění práce. Tato skutečnost může být jednoduše vysvětlena historickými vazbami na Britské impérium, jelikož Velké Británie a Irsko jsou

spolu s výše uvedenými státy jediné dvě země s ITR práce o více než 9% pod průměrem EU-25.

I přes obecně nižší daňové sazby v NMS-10 a velmi nízké zdanění práce na Maltě a Kypru, průměrné ITR práce v NMS-10 je jen mírně pod EU-25 průměrem (34,7% ku 35,9%). Zvláštností je, že ve všech zbývajících nových členských státech, s výjimkou Polska, je ITR práce nad průměrem starých členských států. Švédsko, Belgie, Francie, Itálie a Finsko patří mezi země, které jako jediné překračují průměr EU-25 o více než 6%.

Růstový trend ITR práce ve státech EU-15, zaznamenaný od počátku sedmdesátých let až do poloviny let devadesátých, byl úzce spjat s rostoucím podílem veřejného sektoru v ekonomice, konkrétně pak se zvýšenými výdaji na důchody, zdravotní péči a ostatní sociální dávky. V první polovině 90. let pak do jisté míry souvisel s restriktivní rozpočtovou politikou, která byla odrazem snah naplnit podmínky EMU.

Od konce devadesátých let se obavy z přemrštěné ceny pracovní síly odrazily v iniciativě snížit daňové zatížení práce. Bohužel účinek těchto opatření byl možná nižší, než se všeobecně očekávalo. Od roku 2000, kdy ITR práce činil v zemích EU-15 36,9%, se podařilo tento ukazatel v roce 2004 snížit na 36%.

V zemích EU neexistuje žádný obecný vzorec, podle kterého by byly tyto daňové reformy prováděny, a také způsoby těchto změn jsou velmi různorodé. Poměrně výrazného snížení ITR práce se během let 1995-2004 podařilo dosáhnout v Nizozemí, Irsku, Dánsku a v menším rozsahu i ve Finsku, zatímco třeba Itálie, Řecko, Portugalsko a Rakousko pokračovaly v jeho zvyšování. V sedmi z desítky nových členských států můžeme pozorovat snižování ITR práce, výrazně především v Polsku, Maďarsku, Lotyšsku a Slovensku. V České republice byl poněkud opačný trend, když ITR práce poměrně výrazně stouvalo, obzvláště v posledních letech.

Ve většině zemí Evropské unie hrají sociální příspěvky důležitější roli než daň z příjmu fyzických osob. Tato skutečnost je způsobena faktem, že v roce 2004 bylo ITR práce tvořeno v průměru asi z 65% nemzdovými

náklady placenými z kapes zaměstnanců a zaměstnavatelů. Pouze v Dánsku, Irsku a Velké Británii se daň z příjmu fyzických osob výrazněji podílí na celkových odvodech placených z práce. V Dánsku je podíl sociálních příspěvků na celkových daňových výnosech velmi nízký, jelikož většina výdajů na sociální zabezpečení je pokryta z obecných daní. Na druhou stranu, některé země, jmenovitě Polsko, Řecko, Slovensko, Kypr a Česká republika, mají podíl daně z příjmu fyzických osob na celkovém implicitním zdanění práce kolem 20% nebo dokonce nižší.

Ve srovnání s jinými zeměmi zůstává průměrné ITR práce v Evropské unii stále příliš vysoké. Podle Careyho a Rabesona (2002) byl odhadovaný průměr skutečného daňového zatížení v EU v roce 1999 asi 37%, což je ve srovnání s USA (25%) a Japonskem (23%) poněkud alarmující¹⁸.

Celkové *ITR kapitálu* se počítá jako poměr mezi všemi kapitálovými daněmi, včetně daní vztahujících se k majetku pocházejícímu z úspor a investic v soukromém sektoru a transakcí s tímto majetkem, a mírou potenciálně zdanitelného kapitálu a příjmu z podnikání v ekonomice dané země. To znamená, že jsou zde zahrnuty nejen skutečné daně ze zisků společnosti, ale také například daně, které je nutno vynaložit jako nezbytný předpoklad k dosažení tohoto zisku (např. daň z nemovitosti nebo daň z motorových vozidel placených obchodními společnostmi).

Během posledních let byla zdanění kapitálu v Evropské unii věnována zvýšená pozornost, a to i přesto, že daň z příjmu právnických osob není v žádné členské zemi hlavním zdrojem daňových výnosů. V roce 2004 tvořila ve všech státech EU, s výjimkou Lucemburska (6,1% HDP), méně než 4,5% HDP. I pokud vezmeme do úvahy ostatní kapitálové daně, nedostaneme se v žádném členském státě přes hranici 12% HDP.

Větší mobilita kapitálu v porovnání s prací je důvodem, proč je zdanění kapitálu nižší. Vlády evropských zemí se obávají, že by jeho příliš vysokým

¹⁸ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

zdaněním zastrašily investory, a tím také příliv žádaného kapitálu do jejich států. Naopak se všemožně snaží, za pomoci mnohdy extrémně nízkého ITR kapitálu, přilákat investice ze sousedních zemí (tzv. "tax competition" - "daňová konkurence").

Vývoj ITR kapitálu v zemích EU-15 prošel zajímavým vývojem, když v první polovině osmdesátých let lehce klesal, pak až do počátku devadesátých let procházel obdobím stabilizace, aby následně v druhé polovině let devadesátých prudce stoupl, asi o 7,9% (EU-25 jen o 4,6%). Na přelomu tisíciletí přišel pokles vyvažující nárůst předchozích let. V roce 2003 byl vážený průměr ITR kapitálu v NMS-10 (vyjma Slovenska) 19,8% oproti 30,1% v zemích EU-25.

Mezi tři hlavní faktory, které působí na implicitní zdanění kapitálu můžeme zařadit skutečnost, že v zemích s progresivní sazbou daně z příjmu fyzických osob roste ITR kapitálu v případě rozmachu ekonomiky rychleji. Další faktem je, že sazby daně z příjmu právnických osob nejsou povětšinou progresivní, takže obecně nemají tak výrazný vliv na pohyb ITR kapitálu při ekonomickém růstu, s výjimkou některých zemích uplatňujících pro střední a malé podniky nižší sazby. Posledním faktorem jsou pravidla pro přenášení ztrát z podnikání do dalších let, což může vést k asymetrickému efektu na ITR kapitálu.

Zavedení *ekologických daňových reforem* získalo potřebnou podporu během devadesátých let, a to díky snaze harmonizovat daňové systémy v rámci Evropské unie, obzvláště pak v oblasti nepřímých daní.

V šestém ekologickém akčním programu se ozývaly důrazné hlasy pro rozšíření instrumentů této politiky za hranice pouhé ekologické legislativy. Návrhy obsahovaly zvýšené využití tržních prostředků, jako jsou například ekologické daně, směřujících k internalizaci externích nákladů a tím k stimulaci výrobců a spotřebitelů směrem ke snížení nepříznivého vlivu na životní prostředí a větší odpovědnosti při zacházení s nerostným bohatstvím. V říjnu 2003 přijala Rada směrnici 2003/96/ES týkající se restrukturalizace

zdanění energetických produktů a elektřiny, čímž ustavila společný rámec pro zdanění téměř všech energetických výrobků v rámci Evropské unie.

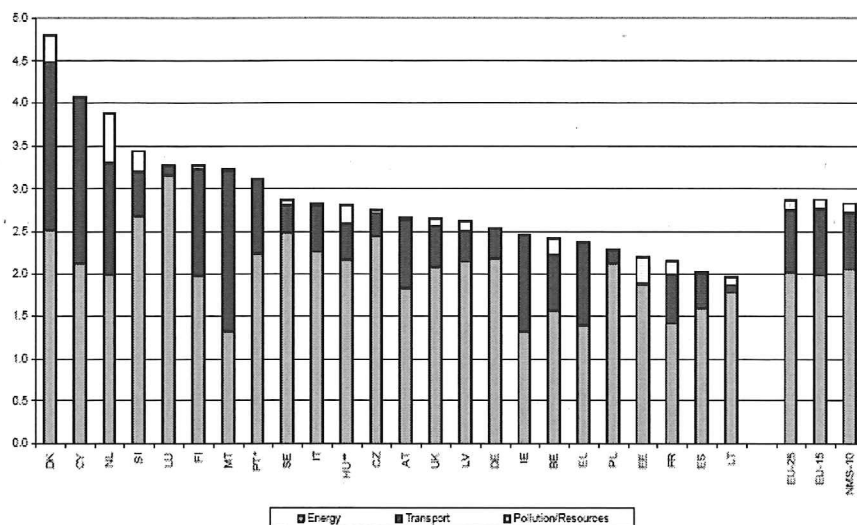
Hlavní myšlenkou bylo, že zvýšení ekologických daní vytvoří příznivé podmínky nejen pro snížení škod působených lidmi životnímu prostředí, ale také pro případné odlehčení daňového břemene spočívajícího na práci. To vedlo v celé řadě států (např. Dánsko, Německo, Švédsko nebo Maďarsko) k zavádění tzv. "zelených daňových reforem".

V roce 2004 daňové výnosy z ekologických daní v zemích EU-25 tvořily 2,6% HDP (vážený průměr) respektive 6,6% z celkových daňových příjmů. Ve srovnání s rokem 1980 došlo k více než zečtyřnásobení nominální hodnoty těchto příjmů. Hlavní zvýšení těchto daní se odehrálo mezi lety 1990-1994, ovšem po roce 2000 došlo k mírnému úpadku příjmů z ekologických daní.

Současná situace příliš nenahrává výraznějšímu nárůstu ekologických daní, a to hlavně díky rostoucí popularitě obchodování s emisemi a nepříliš příznivému výhledu pro ceny ropy v celosvětovém měřítku. Jako příklad podobných trendů můžeme použít současný švédský systém, který poskytuje daňové úlevy pro obchodní společnosti s energeticky náročným provozem pro případ, že se jim podaří v pětiletém horizontu zavést energetický řídicí systém a opatření k dosažení energetických úspor.

Daně z energie jsou jednoznačně nejdůležitější složkou, jež tvoří kolem tří čtvrtin příjmů z ekologických daní a kolem jedné dvacetiny z celkových výnosů z daní a sociálních příspěvků. Dopravní daně se podílí na souhrnných ekologických daňových výnosech asi jednou pětinou. Zbývající kategorie ekologických daní hrají spíše okrajovou roli. Daně ze znečištění ovzduší či z nerostných surovin pokrývají dohromady asi 3% z celkových ekologických daní.

Graph II-4.1 Environmental tax revenues by Member State and type of tax
2004, in % of GDP



* PT: 2003, ** HU: 2002. EU-25, EU-15, NMS-10: arithmetic average.
Source: Commission Services

S podílem příjmů z ekologických daní 4,8% na celkovém HDP je Dánsko na prvním místě, následováno Kyprem (4,1%) a Nizozemím (3,9%). Na druhé straně spektra stojí Litva (2,0%), Španělsko (2,0%) a Francie (2,1%).

Po přijetí minimálních sazeb spotřebních daní v rámci Evropské unie se v posledních letech úroveň ekologických daní mezi NMS-10 a zeměmi EU-15 vyrovnala, když mezi lety 1995 až 2004 došlo u některých starých členských států k mírnému poklesu podílu ekologických daní, zatímco v nových členských státech jsme byli svědky spíše opačného trendu (nárůst v průměru o 1% HDP). Za poznámku stojí, že ochrana životního prostředí se mnohdy neslučuje s vysokými výnosy z daní, a působí tak spíše regresivně¹⁹.

Zdanění podle jednotlivých ekonomických funkcí je velmi zajímavým ukazatelem, na kterém lze asi nejlépe demonstrovat nedostatky, jimiž trpí současný stav ekonomiky Evropské unie. Největším problémem se zdá nadměrně vysoké zdanění práce, které citelně pociťují obzvláště občané členských států EU. Přikláněl bych se proto k již nastartovanému trendu

¹⁹ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

přesunu daňového zatížení z přímých daní na daně nepřímé či ekologické a snižování výše sociálních příspěvků, k čemuž bude nejspíše nutné provést důkladnou reformu systémů sociálního zabezpečení ve většině zemí Evropské unie.

III. Charakteristika vybraných daňových systémů

V této kapitole se pokusím blíže popsat pětici mnou zvolených daňových systémů, vybraných ze zemí Evropské unie. Důvody volby jednotlivých členských států uvádím u každé země zvlášť v následujících řádcích.

1. Německo

Německý daňový systém jsem si vybral pro podrobnější analýzu z několika důvodů. Německo je nejdůležitějším přispěvatelem do rozpočtu Evropské unie a se svou stabilní, i když v posledních letech poněkud zpomalenou ekonomikou, též základním kamenem Evropského společenství. Dalším důvodem je skutečnost, že český daňový systém je hluboce ovlivněn německo-rakouským modelem již od dob, kdy jsme byli součástí habsburské monarchie.

Německo bylo vždy zemí s poměrně velkým daňovým zatížením, což se mu alespoň částečně podařilo v poslední době snížit, a přiblížit se tak k průměru Evropské unie (EU-25 průměr). V roce 2004, po sérii poklesů celkového daňového zatížení vyjádřeného v procentech k HDP (tzv. daňová kvóta), se tento ukazatel stabilizoval na hodnotě 38,7% (EU-25 37,6%).

Německý systém je charakteristický velmi vysokým podílem sociálních příspěvků na celkovém příjmu z daní (42,6 %, EU-25 30,6%), zatímco podíl přímých daní (26,3%) a nepřímých daní (31,1%) je jedním z nejmenších v celé Evropské unii. Relativně malý podíl nepřímých daní (druhý nejnižší po Belgii) je způsoben mírnými sazbami spotřební daně a nízkou základní sazbou DPH. Zaměstnavatelé platí vyšší sociální příspěvky než zaměstnanci. I přesto zaměstnanci odvádí přibližně dvojnásobek toho co jejich "kolegové" v ostatních zemích Evropské unie.

Jedním z důvodů výše uvedených skutečností je příliš štědrý sociální systém levicově orientovaných vlád, který se zdá být z dlouhodobého hlediska neudržitelným, obzvláště po rozšíření Evropské unie o desítku nových členů.

Rozvržení daňových výnosů mezi jednotlivé složky státní správy je ve srovnání s průměry v zemích EU-25 poněkud netypické a opět odráží širokou sociální dimenzi německého daňového systému. Vlády jednotlivých států (regionů) mohou ve svých rozpočtech počítat přibližně s 21,5 % z celkového příjmu z daní (což je srovnatelné např. se Španělskem – 21,7% nebo Belgií – 23,5%), na instituce sociálního zabezpečení připadá štědrých 42,6% (jediným státem, který se v tomto ukazateli dostal před Německo, je Francie se 46,9%) a spolková vláda dostává pouhých 28%, což je suverénně nejméně ze všech zemí EU.

Po znovusjednocení Německa výrazně vzrostl podíl daní na celkovém HDP, když svého maxima dosáhl v roce 2000 (41,9%). V tomto roce proběhla rozsáhlá daňová reforma, jež měla za následek, že tato úroveň během 4 let poklesla o více než 3%, na 38,7% v roce 2004.

Struktura příjmů z daní v % z HDP

Období	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Nepřímé daně	12,0	11,9	11,9	12,0	12,6	12,5	12,2	12,0	12,5	12,0
Přímé daně	10,9	11,3	11,1	11,4	11,9	12,5	11,0	10,7	10,6	10,2
Sociální příspěvky	16,8	17,4	17,7	17,4	17,2	16,9	16,7	16,7	16,9	16,5
Celkově	39,8	40,7	40,7	40,9	41,7	41,9	40,0	39,5	39,6	38,7

Poměrně zajímavé je i rozdělení zdanění na jednotlivé složky, a to spotřebu, práci a kapitál.

Daně zaměřené na spotřebu jsou spolu s Itálií a Španělskem nejnižší v celé Evropské unii (10,1% HDP, EU-25 12,2% HDP).

Ve zdanění práce zaujímá Německo naopak příčky nejvyšší (22,7% HDP, EU-25 18,5% HDP), na čemž se velkou, více než dvou třetinovou měrou, podílí sociální příspěvky.

Příjmy ze zdanění kapitálu jsou lehce pod průměrem EU (5,8% HDP, EU-25 7,5% HDP), k čemuž výrazně přispívá fakt, že v Německu jsou nízké příjmy ze zdanění právnických osob (2,2%, EU-25 3,0%). Právě tato daň prošla v posledních letech dramatickými změnami. Poté, co v druhé polovině 90. let došlo k téměř 50% nárůstu (až na 3,0% v roce 2000), propadla se tato hodnota, jako důsledek daňové reformy, až na 1,7% v roce 2001, což se aspoň částečně podařilo stabilizovat v následujících letech (2,2% v roce 2004).

I přes významné zvýšení daní z energií, po "ekologické reformě" v roce 1999 až na 5,6% z celkových daňových příjmů v roce 2004, je výnos z této daně stále pod průměrem Evropské unie (6,5%, EU-25 7,6%).

Od 1.1. 2006 byla zrušena podpora pro vlastníky domů a některé další daňové kredity. Současně spolková vláda přijala návrh zákona namířeného na podporu ekonomického růstu a zaměstnanosti, který přináší např. dočasné zrychlené odpisové sazby pro movitý investiční majetek nebo rozšíření odčitelnosti služeb péče o dítě a daňových kreditů pro domácí služby v oblasti daní z příjmů. V souhrnu se očekává, že tento zákon povede ke schodku až 21 miliard eur během let 2006-2010.

Jiné změny daňového systému vstoupí v platnost v roce 2007 – další snížení podpor, zavedení vyšší daně z příjmu fyzických osob ve výši 45% pro příjmy nad € 250 000. Kromě toho se spolková vláda dohodla na zvýšení základní sazby DPH a pojistné daně o 3 procentní body. Výnosy ze zvýšené sazby DPH mají být použity na snížení příspěvku na pojištění pro případ nezaměstnanosti o 2%, zatímco například příspěvek na starobní pojištění bude mírně zvýšen o 0,4%.

Záměrem vlády je zvětšení podílu nepřímých daní na celkových daňových výnosech a pokles podílu sociálních příspěvků. Na rok 2008 je připravena dalekosáhlá reforma zdanění obchodních společností. Všechny

tyto výše uvedené reformy spolkové vlády jsou progresivním a nevyhnutelným krokem pro revitalizaci a podporu růstu německé ekonomiky.

Po parlamentních volbách, jež proběhly 18. září, se utvořila koalice CDU, vedené novou německou kancléřskou Angelou Merkel, a SPD, již bez Gerharda Schrödera. Základním kamenem dohody mezi konzervativci a sociálními demokraty se stalo prudké zvýšení základní sazby DPH z 16% na 19% a výrazné škrty v sociálních dávkách pro občany v důchodu a nezaměstnané. Vzestup sazby daně z přidané hodnoty, plánovaný na 1.1. 2007, by měl napomoci zvýšenému růstu HDP pro rok 2006 (odhady hovoří o 1,8%, ve srovnání s 0,9% v roce 2005), jelikož spotřebitelé se budou pravděpodobně snažit uskutečnit své důležité investice před příchodem reformy DPH. Proto je růst německé ekonomiky pro rok 2007 odhadován jen na 1,2% HDP. Zvýšení této daně je podle Angely Merkel nezbytným předpokladem pro splnění podmínek Paktu růstu a stability, hlavně pro vtěsnání deficitu německého rozpočtu pod vyžadovanou tříprocentní úroveň.

Reforma DPH má v Německu celou řadu odpůrců. Ředitel Institutu pro německou ekonomiku uvedl: „*Nikdo by nemohl nic namítat proti zvýšení DPH s cílem financovat snížení nemzdových nákladů na práci. Ale zvýšení DPH jako instrumentu pro konsolidaci státního rozpočtu může být osudové. Nárůst z 16% na 19% stáhne € 24 miliard z finančního toku a bude Německo stát okolo 1,5% růstu*“²⁰.

Daň z příjmu fyzických osob

Roční zdanitelný příjem (EUR)	sazba(%)
až do 7 664	0
7 665 - 52 151	15
více než 52 151	42

²⁰ "Tax rises and subsidy cuts to finance Germany's healing" (2005), *EurActiv* [online], 9.11. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/tax-rises-subsidy-cuts-finance-germany-healing/article-147554>

Sazby daně z příjmu fyzických osob byly již od roku 1999 pravidelně snižovány (hlavně po rozsáhlé daňové reformě z roku 2000), což spolu s ostatními reformami znamenalo celkovou úlevu více než € 59 miliard za rok. Současně bylo zvýšeno nezdanitelné minimum o téměř jednu čtvrtinu. Tyto daňové redukce byly částečně financovány rozšířením daňového základu (např. omezením užití ztrát jako úlevy na dani nebo změnou sazeb pro odpisy).

Další významnou změnou bylo zavedení "systému odloženého zdanění", který spočívá ve vynětí všech důchodových úspor a nahromaděných úroků z nich a odložení jejich zdanění na dobu jejich výplaty, přičemž tento příjem podléhá běžné dani z příjmu fyzických osob. Tento nový model je rozdělen do několika fází během let 2005 až 2040 s postupně rostoucím podílem důchodového příjmu, jenž je podroben dani z příjmu fyzických osob s tím, že zvyšující se část úspor je odčitatelnou položkou od daňového základu.

Daň z příjmu fyzických osob je daní progresivní, což znamená, že její sazby rostou v závislosti na výši příjmů dané osoby. Základní sazba je 15% a nejvyšší dosahuje hodnoty 42%. Ke každé z uvedených sazeb je vždy zapotřebí přičíst solidární daňovou přírážku ve výši 5,5%, která je určena na podporu ekonomiky bývalého Východního Německa. Výnosy z kapitálu jsou zahrnuty do výpočtu daně z příjmu fyzických osob a zdaněny normálními sazbami, s výjimkou pro případ, že výnosy pochází z akcií držných déle než jeden rok nebo majetku ponechaného si po dobu delší než deset let. Základní nezdanitelné minimum činí € 7 664. Pro výnos z investic je poskytováno nezdanitelné minimum ve výši € 1370.

Manželé žijící spolu jsou za normálních okolností zdaňováni společně, přičemž každý z nich odvádí polovinu ze společně vypočítané daně.

Daň z příjmu právnických osob

Zdaňování právnických osob prošlo dvěma základními reformami, a to v lednu 2000, kdy byla sazba daně pro nerozdělené zisky snížena z 45% na

40%, a v lednu 2001, kdy byla představena jednotná sazba daně ve výši 25% pro rozdělený i nerozdělený zisk.

S úmyslem přilákat zahraniční investice připravila spolková vláda "systém polovičních příjmů", jenž spočívá v omezení dvojího zdanění zisků společností daní z příjmu právnických osob a zároveň daní z příjmu fyzických osob. Rozdělené zisky společnosti, které se dostanou do rukou akcionářů, jsou tak podrobeny daní z příjmu fyzických osob pouze v polovičním rozsahu.

Základní sazba daně z příjmu právnických osob je 25%, a to jak pro rozdělený, tak i pro nerozdělený zisk, navýšená na 26,38% díky solidární daňové přírážce ve výši 5,5%. Ve spojení s místní daní na podporu obchodu a průmyslu (průměrná sazba v Německu činí 16,7%) to vytváří kombinovanou sazbu pro zdanění právnických osob ve výši 38,7%. Místní daň na podporu obchodu a průmyslu je odečitatelná od daňového základu. Od roku 2002 jsou zisky z prodeje akcií jiných společností osvobozeny od daně z příjmu.

Daň z přidané hodnoty a spotřební daň

Základní sazba DPH je 16%. Použití snížené sazby DPH ve výši 7% (např. pro základní potraviny, veřejnou dopravu, knihy) a výjimek (např. pro nájemné, služby doktorů) je, ve srovnání s ostatními členskými zeměmi, spíše omezené. V Německu není žádné zákonem stanovené minimum obratu pro povinnou registraci plátců DPH. Ovšem určité menší společností ("Kleinunternehmer") mohou být z této povinnosti zcela vyňaty.

Majetkové a převodní daně

Dědická a darovací daň se ukládají v rozmezí 7 až 50%, v závislosti na vztahu mezi dárce a obdarovaným a částce, která je předmětem daně a která překračuje určitý zákonem stanovený limit (např. u manželů je to € 307 000). Majetková daň je vybírána ročně všemi městskými úřady ze stanovené

hodnoty pozemků a budov umístěných v daném regionu. Daň z převodu nemovitosti je 3,5%.

Sociální příspěvky

Příspěvky na sociální zabezpečení pro důchodové pojištění (19,5% v roce 2006), pojištění pro případ nezaměstnanosti (1,7%) a zdravotní pojištění (13,4%) jsou obecně placeny z poloviny zaměstnavateli a z poloviny zaměstnanci až do příslušného stropu výměry těchto příspěvků²¹.

Velmi zajímavá je koncepce církevní daně, jejíž plátcí jsou pouze ti, kdo na svém daňovém priznání zaškrtnou příslušnost k některé z registrovaných církví.

Je patrné, že Německo stojí před klíčovou reformou svého daňového systému, jež by probudila dřímající ekonomiku tohoto evropského giganta. Z posledních zpráv, které se ozývají hlavně ze strany SDP, koaličního partnera CDU, to vypadá, jako by Angela Merkel úplně zapoměla na své předvolební sliby (jednu dobu například zvažovala zavedení rovné daně) a jejím jediným krokem je plánované zvýšení DPH o 3%, což není právě ekonomicky stimulační opatření. Německo by potřebovalo snížit daně z příjmů a celkovou daňovou kvótu, a to i za cenu dočasného úbytku financí na příjmové stránce státního rozpočtu.

2. Francie

Francie je pravděpodobně druhou nejdůležitější ekonomikou v celé Evropské unii, i když se zatím, podobně jako Německo, nedokázalo obstojně poprat s daňovou konkurencí, jež přinesl hlavně příchod desítek nových

²¹ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

členských států v květnu 2004. Francouzský daňový systém doplácí hlavně na levicově orientovanou politiku své vlády, což se odráží v příliš štědrém až "komunistickém" sociálním systému, který brzdí ekonomický rozvoj Francie.

V roce 2004 se Francie umístila s celkovým daňovým zatížením vyjádřeným v poměru k HDP ve výši 43,4% na pátém místě v celé Evropské unii (EU-25 37,6%). Jedinými, kdo ji v tomto ohledu pokořily, byly tři sociálně štedré skandinávské země a Belgie, což je svým způsobem varovný signál pro francouzskou vládu k potřebné daňové reformě.

Podíl nepřímých daní na celkových výnosech z daní je blízko EU-25 průměru, zatímco poměr přímých daní hodně pokulhává za evropským průměrem. Sociální příspěvky tvoří velmi důležitou součást celkových daňových výnosů. Zaměstnavatelé platí zdaleka největší díl, přes dvě třetiny z celku, což je poněkud více, než je obvyklé v Evropské unii. Postupné snižování sociálních příspěvků a jejich podílu na HDP je patrné již od roku 1998, hlavně díky významným škrtům ve výši sociálních příspěvků na nemocenské pojištění placených zaměstnanci, jež byly v tomto roce představeny.

Struktura příjmů z daní v % z HDP

Období	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Nepřímé daně	16,0	16,6	16,5	16,4	16,4	15,8	15,4	15,4	15,4	15,7
Přímé daně	8,4	9,0	9,7	11,8	12,5	12,5	12,6	11,8	11,5	11,6
Sociální příspěvky	18,6	18,6	18,1	16,1	16,3	16,1	16,1	16,2	16,4	16,3
Celkově	42,7	43,9	44,1	44,0	44,9	44,1	43,8	43,1	43,1	43,4

Skryté zdanění (ITR) spotřeby se blíží průměru EU, když zůstávalo téměř stabilní mezi lety 1995 až 1999, zatímco v letech 2000 a 2001 se zde výrazně promítlo snížení sazeb DPH, což vedlo k podstatnému snížení ITR spotřeby.

Daňové břemeno zatěžující příjem z práce je velmi vysoké (v roce 2004 obsadila Francie v tomto ukazateli třetí místo v Evropské unii, hned za Švédskem a Belgií). Výše tohoto břemena pravidelně stoupala již od roku

1970 a dosáhla svého maxima v roce 2004 (42,4%). Je důležité si uvědomit, že CSG (příspěvek na sociální zabezpečení), CRDS (příspěvek na splácení dluhů organizací sociálního zabezpečení) a sociální daň jsou zahrnuty k dani z příjmu fyzických osob.

Zdanění kapitálu mělo během několika posledních let tendenci přibližovat se k průměru EU. Skryté zdanění kapitálu zůstává naopak poměrně vysoké, i přes pokles v roce 2001. Francouzský systém je založen na širokém spektru daní vztahujících se ke kapitálu, jako jsou např. daň z nemovitosti, domovní daň, daň z majetku nebo místní obchodní daně, jež společně dosahují hodnoty 4,6% HDP (EU-25 2,3%). Trend rostoucího skrytého zdanění kapitálu, tvořený zejména zvyšujícími se daňovými sazbami pro obchodní společnosti, byl v roce 2002 narušen výrazným poklesem, který byl způsoben zpomalením ekonomiky a novými prioritami francouzské vlády v oblasti daní, s cílem zvýšení konkurenceschopnosti snížením daní z příjmů právnických osob.

Francie má relativně nízký podíl ekologických daní na celkovém HDP (jen 2,1% v roce 2004), hlavně díky nízkým příjmům ze zdanění produktů z ropy.

Rozpočtový zákon pro rok 2006 přichází s četnými změnami v daňovém systému s cílem podpořit ekonomický růst.

Reforma daně z příjmu fyzických osob zavádí tzv. "daňový štít", díky němuž nebude žádný daňový plátců odvádět více než 60% ze svých příjmů. Kromě toho jednotlivé daňové třídy byly upraveny omezením jejich počtu ze sedmi na pět a snížením sazeb, díky sloučení některých tříd, o 20%. Navíc tento zákon počítá se zavedením skupiny důležitých daňových kreditů a podstatným rozšířením těch stávajících. Významnou je i reforma místní obchodní daně (taxe professionnelle) pomocí efektivního uzavření daně na 3,5% přidané hodnoty a implementací daňových úlev k podpoře nových investic.

Rozpočet pro rok 2006 obsahuje také celou řadu důležitých opatření týkajících se zdanění společností. Roční minimální paušální daň založená na obratu společnosti již nebude odečítána ze splatné daně, ale z daňového základu. Navíc společnosti, jejichž obrat je menší než € 300 000, budou z této daňové povinnosti zcela vyňaty. Nové pravidla pro limitaci prodeje malého množství akcií vstoupí v platnost v roce 2007. Zrychlené odpisování některého znečištění-snižujícího majetku bude možné provádět až do roku 2008. Nadto maximální daňový kredit pro podporu výzkumu a vývoje bude zvýšen.

S úmyslem stimulovat investice do výzkumu a vývoje poskytuje francouzská vláda snížení daně dosahující až 65% pro platby učiněné ve prospěch výzkumu a inovace, a to vše u malých a středních podniků (SME). Stejná daňová úleva platí i pro náklady na provádění výzkumných a vývojových aktivit. Daňová úleva ve výši 25% se pak váže k nabytí akcií inovačních SME nebo inovačních investičních fondů (FCPI).

Daň z příjmu fyzických osob

Roční zdanitelný příjem (EUR)	sazba(%)
až do 5 515	0
5 516 - 10 846	5,5
10 847 - 24 432	14
24 433 - 65 559	30
více než 65 559	42

Daň z příjmu fyzických osob je souhrnnou daní placenou ročně z celkových příjmů za toto období, a to podle jednotné progresivní stupnice daňových sazeb. Pro rok 2006, ve kterém se zdaňují příjmy za rok 2005, činí nejvyšší daňová sazba 48,09%. Pro následující rok bude tato sazba snížena na 42%. Ohled se bere na ekonomickou situaci každé z domácností prostřednictvím aplikace rodinných kvocientů. Dalším důležitým znakem

francouzského systému je, že aplikace jednotlivých výjimek a mezních sazeb je velmi omezená, a vztahuje se tak pouze na úzký počet plátců daně.

Již od roku 1999 je jedním z hlavních cílů francouzské fiskální politiky snížit daňové zatížení dopadající na příjem z práce. Konkrétně bylo v roce 2002 ohlášeno, že průměrná daň z příjmu fyzických osob odváděná jednotlivcem bude snížena v pětiletém horizontu. Tento úmysl byl součástí víceletého programu na redukci daní (2001-2003) namířeného na nízkopříjmové a nekvalifikované dělníky. Hlavní opatření v této oblasti spočívají ve snížení zákonných sazeb daně z příjmu fyzických osob, sociálních příspěvků, ve vytvoření odškodnitelných daňových kreditů (*Prime pour l'emploi*) a v reformě místní obchodní daně (*Taxe professionnelle*) postupným vyřazením mezd z daňového základu. Další snížení zákonných daňových sazeb o 3% a zvýšení zaměstnaneckého přídatku byly přijaty v roce 2004 v tehdejší rozpočtovém zákoně. Nicméně, problémy s naplněním rozpočtu vedly k odložení tohoto plánu.

V roce 2005 byla zavedena umírněná verze klasického systému pro zdanění výnosů z dividend, podle níž jsou dividendy podrobeny běžným sazbám daně z příjmu fyzických osob, ale zdaňována je jen polovina z jejich celkového objemu. Vyrovňovací daň (*précompte mobilier*) uvalená na rozdělení dividend byla také zrušena.

Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob zahrnuje veškerý zisk dosažený obchodními společnostmi a jinými právnickými osobami na území Francie. Základní sazba je 33,3%. Malé a střední podniky jsou zdaněny sníženou 15% sazbou, která se ovšem vztahuje pouze na prvních € 38 200 z jejich zisku. Velké obchodní společnosti (s obratem vyšším než € 7 630 000) podléhají dodatečné daňové přírážce ve výši 3,3%, jež se počítá pouze ze zisků přesahujících € 763 000. A tudíž skutečná daňová sazba v tomto případě činí 34,94%.

Na konci devadesátých let byl dřívější trend zvyšování sazeb daně z příjmu právnických osob opuštěn a nahrazen postupným odstraněním 15% daňové přírážky. Provedení této liberální politiky bylo financováno hlavně rozšířením daňového základu redukcí odpisových odčitatelných položek a úpravou systému zamezení dvojího zdanění dividend při jejich rozdělení mezi společnostmi. Navíc má dojít k prodloužení platnosti plných i částečných "daňových prázdnin", vytvořených v letech 1995-2004, do roku 2009.

DPH a spotřební daň

Základní sazba DPH je 19,6%. Snížená sazba 5,5% se vztahuje na základní zboží a vybraná periodika a druhá snížená sazba ve výši 2,1% platí pro noviny, určitá divadelní představení a schválené medicínské prostředky.

Majetkové a převodní daně

Čistá daň z majetku platí pro osoby s trvalým místem pobytu ve Francii a počítá se z hodnoty majetku v jejich vlastnictví pouze v případě, že čistá hodnota tohoto majetku překročí € 750 000. Obchodní majetek, držení akcií řídicími manažery společností v množství překračujícím 25%, vybrané pojistky ze životního pojištění a některý další majetek jsou vyloučeny z této daně. Kromě toho je možné využít 75% daňového osvobození, které platí pro nominální hodnotu akcií držaných zaměstnanci, manažery a akcionáři společnosti, avšak až po uplynutí 6 let od jejich nabytí.

Sociální příspěvky

Francouzský systém sociálního zabezpečení je financován hlavně z příspěvků a daní odváděných z mezd. Nová politika financování rozšířila základ pro výměru těchto příspěvků, jenž nyní bere v úvahu celkový příjem domácnosti. Na druhé straně, politika zaměstnanosti se zaměřila na úlevy od

daňového břemene dopadajícího na nízkopříjmové skupiny obyvatel, což ve výsledku vytváří pro francouzský systém sociálního zabezpečení stabilní finanční základnu.

Důležitým krokem v tomto směru bylo zavedení obecného příspěvku na sociální zabezpečení (CSG) v roce 1991. Tento příspěvek jsou povinni platit jednotlivci ze všech svých příjmů při současném zachování sociální spravedlnosti jejich rozdělením do skupin podle výše výdělků a přiřazením patřičné progresivně odstupňované sazby. Této dávce neodpovídá žádné přímé finanční právo, její podstata je tedy podobná podstatě vybírání daní. CSG, jehož sazba činí 7,5%, má velmi široký základ, jelikož se aplikuje na veškerý příjem z mezd, náhrad, dědictví i výnosů z vázaných investic bez ohledu, jestli jsou zdaněny přímo u zdroje nebo vyňaty z daně z příjmu fyzických osob.

Obdobně byl v roce 1996 uzákoněn příspěvek na splácení dluhů organizací sociálního zabezpečení (CRDS) se sazbou 0,5% a ještě širším základem než CSG. Navíc každá osoba s domilem ve Francii podléhá sociální dani ve výši 2%, která se vztahuje na příjem z dědění a z vázaných investic²².

Zajímavostí je, že Francie se, spolu s Gabunem, stala první zemí, jež zavedla daň z letenek, aby mohla financovat pomoc rozvojovým zemím. Stalo se tak 1. července 2006. Daň se bude pohybovat v rozmezí od € 1 po € 40, v závislosti na vzdálenosti a typu letenky, a její očekávaný výnos se odhaduje na € 200 miliónů ročně. Tento návrh, iniciovaný francouzským prezidentem Jaquesem Chiracem, se nesetkal s příznivou reakcí leteckého průmyslu²³.

I když francouzská vláda podnikla několik zajímavých kroků namířených hlavně na podporu investic, výzkumu a vývoje, bylo by podle mého názoru

²² European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

²³ "France introduces controversial air tax" (2006), *EurActiv* [online], 30.6. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/france-introduces-controversial-air-tax/article-156496>

zapotřebí provést rozsáhlejší reformu celého daňového systému. Například by francouzské ekonomice jistě neublížilo, kdyby snížila daň z příjmu právnických osob a omezila výši sociálních transferů, jež vyplácí svým občanům, a přinutila je tak starat se o svou existenci samostatněji bez spoléhání se na štědrost francouzské státní pokladny.

3. Irsko

Irský daňový systém je zajímavý hned z několika hledisek. Před 20 lety bylo Irsko chudou, spíše zemědělsky orientovanou zemí, jejíž vysoké daně brzdily jakýkoli rozvoj její stagnující ekonomiky. Ekonomický boom (více v kapitole Daňová politika Evropské unie), jenž poté následoval zejména v průběhu devadesátých let, je důkazem, že dobře nastavený daňový systém spolu s efektivním využitím dotací z rozpočtu EU může mít blahodárné účinky na celkový růst ekonomiky. Irsko by v tomto ohledu mohlo být zajímavým příkladem pro Českou republiku, jež nyní stojí před reformou svého daňového systému. Dalším důvodem mé volby je skutečnost, že jsem v Irsku studoval na University of Limerick a dostal jsem se také do přímého kontaktu s irskou ekonomikou.

Celkový podíl daní na HDP v Irsku činil v roce 2004 pouhých 30,2% (EU-25 37,6%), čímž se tato ostrovní země umístila na třetím místě v celé Evropské unii, hned za pobaltskými státy Litvou a Lotyšskem. Nicméně Irsko zaznamenalo společně s Dánskem největší nárůst v tomto ukazateli za rok 2004 (1,2%).

Struktura daní v Irsku (nepřímé daně 44%, přímé daně 41%, příspěvky na sociální zabezpečení 15%) se výrazně liší od typické struktury daní v zemích Evropské unie (EU-25 38%, 32%, 30%) a je srovnatelná např. s Velkou Británií nebo Maltou. Struktura nepřímých daní je přesto podobná průměru EU, když DPH pokrývá 55% nepřímých daní (EU-25 54%) a spotřební daně se na nich podílí 25,4% (EU-25 21,3%). Zvýšená důležitost

nepřímých daní je vyvažována obecně nízkým celkovým daňovým zatížením, takže výsledné podíly na HDP jsou téměř srovnatelné s těmi evropskými (DPH 7,4%, spotřební daně 3,4%, EU-25 7,6% a 3,3%). Přímé daně ukrajují přibližně stejně velký díl z HDP (12,4%), jako je tomu u ostatních členských zemí Evropské unie v průměru (EU-25 12,2%), ale rozdíl je ve větším podílu daně z příjmu právnických osob (3,6%, EU-25 2,9%) a daně z kapitálových výnosů na celkové hodnotě tohoto ukazatele. Příspěvky na sociální zabezpečení spotřebují pouhých 4,6% z HDP (EU-25 11,4%), což vytváří hlavní odlišnost od daňových systémů ostatních členských zemí a zároveň pomáhá Irsku udržet hospodářský růst, a zůstat tak velmi atraktivní zemí pro zahraniční investory.

Irsko je jedním z nejcentralizovanějších států v Evropě, kde místní správa má velmi malé pravomoci a tomu odpovídající velmi malý podíl na daňových výnosech (2,3%). Když k tomu připočteme skutečnost, že do fondu sociálního zabezpečení proudí pouze 12,5% daňových příjmů (pro srovnání EU-25 29,1%), zjistíme, že drtivá většina daňových výnosů se hromadí v pokladně centrální vlády (84%), v čemž poráží Irsko pouze Velká Británie a Malta.

Mezi lety 1995-2004 došlo v Irsku k celkovému poklesu daňového zatížení o 2,9% HDP (z 33,1% na 30,2%). V posledních dvou letech došlo k nárůstu o 1,8% HDP (v roce 2002 se jeho hodnota ocitla na 28,4%), což bylo způsobeno hlavně prudkým zvýšením zdanění kapitálových výnosů a příjmy z úředních kolků a známek. Pokud jde o nepřímé daně, spotřební daně v období od roku 1995 do 2004 podstatně poklesly (ze 4,9% na 3,4% HDP) i přesto, že výnosy z těchto daní se téměř zdvojnásobily. V roce 2004 došlo alespoň k částečně povzbuzujícímu vzestupu příjmů z nepřímých daní o 0,5%, způsobenému poplatky za úřední kolky a známky, jež se o polovinu zvedly díky pokračujícímu rozmachu trhu s nemovitostmi. Přímé daně se během tohoto období propadly o 1,2% HDP. Ovšem musíme vzít v úvahu, že na

tomto poklesu se podílelo především překvapivé snížení podílu daní z příjmu fyzických osob (z 10,2% na 7,4% HDP), jakožto výsledek snížení sazeb a rozšíření daňově odečitatelných výdajů a daňových kreditů, zatímco na druhé straně si nemůžeme nevšimnout výrazného zvýšení podílu daní z příjmu právnických osob (z 2,7% na 3,6% HDP) a daní z kapitálových výnosů (z 0,1% na 1,0% HDP). *Tyto působivé ukazatele jsou logickým důsledkem výrazného ekonomického růstu, a to i přes podstatné snížení daňových sazeb.*

Struktura příjmů z daní v % z HDP

Období	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Nepřímé daně	14,5	14,4	14,0	13,8	13,7	13,7	12,5	12,4	12,7	13,2
Přímé daně	13,6	14,1	14,0	13,8	13,8	13,5	12,8	11,6	11,9	12,4
Sociální příspěvky	4,9	4,6	4,3	4,1	4,3	4,4	4,4	4,4	4,4	4,6
Celkově	33,1	33,1	32,3	31,7	31,7	31,6	29,7	28,4	29,0	30,2

Struktura daní v Irsku podle ekonomických faktorů (spotřeba 37%, práce 35%, kapitál 28%) se výrazně liší od EU-25 průměru (32%, 48%, 20%). Daňový systém je nejméně finančně závislý na zdanění práce. V tomto ohledu jsou před Irskem pouze Malta a Kypr. Naopak se podstatně opírá o příjmy ze zdanění kapitálu, v čemž jsou lepší pouze Lucembursko, Malta a Velká Británie.

Zdanění spotřeby se podílí na celkovém HDP 11,2% (EU-25 12,2%), když od roku 1995 (s výjimkou v roce 2004) tento podíl pravidelně klesá a za toto období dosáhl celkového úbytku ve výši 1,8%, což bylo způsobeno zejména poklesem příjmů ze spotřebních daní. Implicitní zdanění spotřeby je v současnosti na hodnotě 26,5% (EU-25 21,9%), když naopak od roku 1995 stoupl o 1,6%. Tato zdánlivá diskrepance se dá vysvětlit poklesem spotřeby a hlavně jejího podílu na HDP.

Spojení velmi nízkých příspěvků na sociální zabezpečení a mírné daně z příjmu fyzických osob (7,4% z HDP, EU-25 8,6%) vede k nejnižšímu zdanění práce v celé Evropské unii (10,5% HDP, EU-25 18,5%). Stejně jako ve spoustě zemí EU skryté zdanění práce stabilně rostlo už od počátku

sedmdesátých let až do sklonku let osmdesátých. Po dosažení rovnováhy na začátku let devadesátých došlo mezi lety 1995 a 2004 k poklesu z 29,7% na 26,3%, a to v důsledku snížení daně z příjmu fyzických osob a sociálních příspěvků. Tento pokles je druhým nejvýraznějším mezi všemi evropskými zeměmi za toto období.

Mezi lety 1995 až 2002 byl podíl kapitálových daní na HDP blízko evropskému průměru, když v průběhu let 1995-1999 postupně stoupal díky silnému ekonomickému růstu a skutečnosti, že společnostem se dařilo udržovat nebo zvyšovat své zisky, což bylo svým způsobem vyvažováno souběžnou redukcí daně z příjmu právnických osob. V letech 2000-2002 došlo k poklesu tohoto podílu, jakožto odrazu obecného zpomalení ekonomiky. K odchýlení od tohoto trendu došlo v roce 2003, kdy se příjmy ze zdanění kapitálových výnosů a kolkových poplatků zvýšily o 80% díky rozmachu stavebnictví. Poměrně zajímavé je sledovat implicitní daň z kapitálu, která se zvýšila dramaticky z 22,1% v roce 1995 až na 34,3% v roce 2004. Nicméně, efektivní daňové břemeno pro období let 2003 a 2004 je poněkud nadhodnoceno kvůli vynechání kapitálových výnosů z daňového základu.

Pokud jde o ekologické daně, zdanění energie (hlavně ropy) a zdanění dopravy, jsou tyto daně odpovědny za téměř 2,5% HDP. Podíl daní ze znečištění tvoří méně než 0,1% HDP.

V posledních letech byla irská daňová politika poměrně konsolidovaná a namířená na stimulaci zaměstnanosti a udržování nízkého daňového zatížení, čehož bylo dosaženo prostřednictvím představení nových daňových kreditů a rozšířením jednotlivých daňových tříd.

Daň z příjmu fyzických osob

Roční zdanitelný příjem (EUR)	sazba(%)
0 - 32 000	20
více než 32 000	42

Současná irská daňová politika je orientovaná na udržování nízké hladiny daní z příjmu fyzických i právnických osob, což má vést k posílení konkurenceschopnosti. Tento přístup je ovšem ovlivňován požadavky na provádění odpovědné fiskální politiky a udržení "zdravých" veřejných financí.

Zákonné sazby daně z příjmu fyzických osob byly podstatně sníženy v roce 2001, a to na dnešních 20% (z 27%) u dolní sazby a 42% (z 48%) u sazby horní. Pro rok 2006 došlo i k úpravě daňových kreditů, když osobní kredit je nyní € 1630 a PAYE kredit pro zaměstnance byl zvednut na € 1490. Navíc zaměstnanec s ročním výdělkem menším nebo rovným € 15 600 je zcela osvobozen od placení daně z příjmu fyzických osob, čímž bylo dosaženo, že celá roční minimální mzda (v současnosti je na úrovni € 15 515) je úplně vyňata z této daňové povinnosti.

Irský systém má pouze dvě daňové třídy a tomu dvě odpovídající sazby. Nadto je velmi jednoduchý a přehledný, což v nemalé míře usnadňuje komunikaci mezi finančními úřady a jednotlivci. Mezní hranicí pro vyšší daňovou třídu je roční příjem ve výši € 32 000, díky čemuž osoba s průměrnou mzdou, tak jak byla odhadnuta pro rok 2006, zůstane v nižší daňové třídě.

Pokud jde o zdanění úroků z vkladů u finančních institucí, činí standardní sazba 20% a aplikuje se pouze na platby ve prospěch majitelů účtů, kteří jsou současně irskými rezidenty. Tato daň je srážena přímo finanční institucí, proto majitel účtu obdrží již zdaněný úrok a srážená daň může být následně odečtena jako daňový kredit.

Daň z příjmu právnických osob

Irské obchodní společnosti a zahraniční podniky podléhají dani z příjmu právnických osob ve výši 12,5%, když tato sazba byla postupně snížena pro obchodní společnosti mimo výrobní sektor ze 40% v roce 1995 až na 12,5% v roce 2003. Zvláštní 10% sazba byla téměř zcela zrušena na příkaz Evropské komise s výjimkou malé skupiny výrobních obchodních společností, Mezinárodního centra pro finanční služby a některých podniků společnosti Shannon, kterým byla povolena tato výjimka pro období mezi lety 1998 až 2010.

Na základě podmínek "mateřské směrnice" EU nepodléhají úroky a dividendy vyplácené obchodním společnostem dani. Daňová přírážka 20% je uložena na nerozdělené investice a příjem z nemovitostí u obchodních společností s malým počtem akcionářů nebo u společností poskytujících odborné služby. Ztráty z podnikání mohou být neomezeně přenášeny do dalších let, zpětně ovšem pouze o jeden rok pro případ pokračujícího podnikání a o tři roky v případě zastaveného nebo přerušeno podnikání.

DPH a spotřební daň

Základní sazba DPH je 21%, když byla snížena pouze jednou v roce 2001 a hned vrácena zpět v roce 2002. Snížená sazba 13,5% se vztahuje na různé služby, stavební práce, energii a paliva v domácnostech, zatímco nulová sazba je použita na základní potraviny, dětské oblečení a obuv, knihy a některé vývozní artikly.

Majetkové a převodní daně

Daň z nabytí majetku činí 20% z hodnoty darů či dědictví, ovšem pouze v případě, že tato hodnota překračuje zákonem stanovenou hranici s ohledem ke vzájemnému příbuzenskému vztahu příjemce a dárce nebo zůstavitele.

Kolkové a známkové poplatky se odvádí z prodeje, darování, převodu a pronájmu nemovitostí. Rozdílné sazby se uplatňují v závislosti na tom, jestli má daná nemovitost sloužit k bydlení nebo k jiným účelům. Akcie a cenné papíry podléhají pevné sazbě ve výši 1%, kdežto pro pronájmy jsou sazby stanoveny v rozpětí 1-12% z průměrného ročního nájmu. Kapitálová daň z vydání akcií byla zrušena v roce 2005 (v roce 2004 byla 0,5%). V Irsku neexistuje žádná čistá daň z majetku.

Místní daně

V Irsku nejsou žádné místní daně, s výjimkou poplatků ukládaných živnostníkům místním správním úřadem nazývaných "rates" a počítaných jako procento z předpokládané nájemní hodnoty budovy sloužící k podnikání a s výjimkou poplatků za určité služby.

Sociální zabezpečení

Sazba příspěvku PRSI (sociálního pojištění odvozeného ze mzdy) činí pro zaměstnance 4%. V roce 2006 byl rozsah ročních příjmů podléháních tomuto příspěvku stanoven na rozpětí € 15 600 až € 44 180. Osoby samostatně výdělečně činné odvádí 3% z ročního příjmu nad € 3 174, přičemž minimální odvod činí € 253. Příspěvek na zdravotní pojištění (HCL) ve výši 2% z celkového příjmu je placen všemi osobami výdělečně činnými z části jejich platu překračujícího € 22 880. Počínaje rokem 2004, zaměstnanci, již obdrželi zdanitelné naturální dávky (BIK), jsou normálně zdaněni v rámci PAYE (pay-as-you-earn) systému a tyto dávky podléhají PRSI i HCL příspěvku. Zaměstnavatelé platí PRSI příspěvky ve výši 10,75% z platů a dávek bez jakékoli horní hranice. Pokud zaměstnanci vydělávají méně než

€ 356 týdně, uplatní se zde snížená sazba 8,5%. Obě sazby obsahují poplatek pro národní fond přípravy na zaměstnání ve výši 0,7%²⁴.

Irsko muselo kvůli svému velmi pokrokovému daňovému systému, jenž byl pro většinu starších členských států trnem v oku hlavně díky příliš nízkým daním z příjmu právnických osob, čelit velkému tlaku ze strany Evropské unie, aby alespoň částečně přizpůsobilo své daně evropskému průměru. Nakonec se ukazuje, že Irsko se stává jakýmsi příkladem pro ostatní země a mnoho členských států se přiklonilo k trendu snižování daňového zatížení fyzických a právnických osob. Irsko bych vybral jako jeden ze států, který by mohl být zdrojem inspirace pro českou vládu při reformě našeho daňového systému – nízké daně a administrativní nenáročnost by české daňové soustavě jistě prospěly.

4. Slovensko

Slovensko nemůže v mém výběru chybět, protože je jednak naším blízkým sousedem, se kterým jsme po 75 let žili ve společném státě, a také díky faktu, že Slovensko je nově přistoupivší členskou zemí s velmi vydařenou reformou daňového systému, jež je oceňována i experty z Evropské unie. Dalo by se zvážít, zda by některé z prvků implementovaných slovenskou vládou nedokázaly oživit i český daňový systém.

V roce 2004 se na Slovensku podíl daní na celkovém HDP pohyboval okolo 30,3%, velmi výrazně pod hranicí průměru EU-25 (37,6%), a zároveň i lehce pod průměrem nově přistoupivších členských států (NMS-10 33,7%). Jediní, kdo v tomto ohledu překonali Slovensko, jsou Irsko, Litva a Lotyšsko.

Nepřímé daně jsou též pod průměrem EU-25 (12,7% HDP ku 14,2% HDP), ale ve slovenské ekonomice hrají podstatně důležitější roli než daně

²⁴ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

přímé, jejichž přínos do státního rozpočtu je asi poloviční. Není proto překvapením, že výnosy z přímých daní jsou hodně pod evropským průměrem (6,1% HDP, EU-25 12,2%). Ve výsledku Slovensko vykazuje vysoký podíl nepřímých daní na celkových výnosech z daní (41,8%, EU-25 38,2%, NMS-10 41,6%). Podíl příspěvků na sociální zabezpečení poklesl během let 1995-2004 o 2,1% na 12,2% HDP, což bylo způsobeno významným snížením výše sociálních příspěvků placených zaměstnavateli. Příspěvky na sociální zabezpečení odváděné z kapes zaměstnanců se naopak zvedly o 1,2% a dosáhly v roce 2004 hranice 2,9% HDP.

Většina příjmů z daní, téměř dvě třetiny, proudí do pokladny centrální vlády, zatímco fond sociálního zabezpečení spolkně větší část zbývající sumy. Na místní správu připadá pouze 1,5% HDP z daňových výnosů.

Velmi zajímavou skutečností, která vypovídá o liberální daňové politice slovenských vlád z přelomu milénia, je fakt, že daňová kvóta se velmi výrazně snížila během posledního desetiletí, když v roce 1995 činila 40,5% HDP (dva procentní body nad průměrem EU-25) a v roce 2004 spadla až na 30,3% HDP (7% pod EU-25 průměrem). Tento skok o celou jednu čtvrtinu nemá v Evropské unii obdoby.

Struktura příjmů z daní v % z HDP

Období	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Nepřímé daně	15,6	15,5	14,4	13,4	13,1	13,0	11,8	12,0	11,5	12,7
Přímé daně	11,6	10,5	10,1	10,1	9,1	7,6	7,4	7,5	7,2	6,1
Sociální příspěvky	14,3	14,3	13,6	14,8	13,8	13,7	13,7	13,5	13,0	13,2
Celkově	40,5	39,0	35,8	37,0	34,6	33,2	32,1	32,4	31,3	30,3

Nedostatek statistických údajů brání pečlivému rozboru podílu zdanění spotřeby, práce a kapitálu na celkovém HDP, když posledním zpracovaným rokem je rok 2003 a u některých předchozích let jsou potřebné informace zcela nedostupné.

V roce 2003 se skryté zdanění spotřeby pohybovalo pod průměrem EU-25 (19,4% v porovnání s 21,9%). Podle údajů, které Slovensko poskytlo, je patrný postupný pokles tohoto ukazatele během posledních let.

Implicitní zdanění práce je naopak lehce nad evropským průměrem (36,5% ku 35,9%), a to i přes snižování této hodnoty díky konstantnímu poklesu sazeb daně z příjmu fyzických osob.

Daně z kapitálu přispívají do státního rozpočtu relativně malou částkou. Není proto překvapením, že skryté zdanění kapitálu bylo v roce 2003 na úrovni 20,5%, což je asi 5% pod průměrem EU-25.

Mezery ve statistickém pokrytí jsou pozorovatelné zvláště u ekologických daní, kde jedním z mála dostupných údajů je daňový příjem z dopravy (0,2% HDP), jenž byl 0,5% pod průměrem EU-25.

Slovensko přišlo od 1.1. 2004 s rozsáhlou reformou daňového systému. Základním cílem této "daňové revoluce" bylo vytvoření prostředí, jež by bylo příznivé pro podnikání a zahraniční investice, a to z pohledu jednotlivců i obchodních společností. Dále se slovenská vláda pokusila o odstranění nedostatků deformujících daňovou legislativu a v neposlední řadě též představila rovnou daň pro všechny typy příjmů.

Splnění vytyčených úkolů dosáhla přesunutím daňového břemene z přímých daní na nepřímé, eliminací výjimek a zvláštních daňových režimů a zavedením rovné sazby daně z příjmu fyzických osob na velmi nízké úrovni 19%. Nové zákony podstatně zjednodušily dříve velmi komplikovanou daňovou legislativu, a to hlavně díky zrušení 21 různých druhů zdanění s rozdělením do pěti daňových tříd u daně z příjmu fyzických osob. Sazba daně z příjmu právnických osob byla také snížena z 25% na 19%.

Po této reformě, obzvláště po představení rovné daně, započal zvýšený příliv kapitálu z kapes zahraničních investorů do slovenské ekonomiky. Státní agentura pro podporu investic podepsala v roce 2004 čtyřicet sedm investičních dohod v celkové hodnotě \$ 2,26 miliard (asi 2,9% HDP), což je,

v porovnání s 22 dohodami v objemu \$ 1,44 miliard v roce 2003, podstatný nárůst.

Otázkou zůstává, nakolik bylo za tento "boom" zahraničních investic odpovědně zavedení rovné daně a nakolik tomu napomohla rozsáhlá hospodářská a institucionální reforma jako celek. Zvýšený příliv investic je nutno vidět v kontextu s reformou pracovního práva, možnostmi trhu, rozvíjející se infrastrukturou a také stále výhodným poměrem mezi náklady práce a její produktivitou. Jan Mládek, poslanec za ČSSD, zpochybnil roli rovné daně pro přilákání zahraničních investorů, když prohlásil: „*Nadnárodní společnosti, investující svůj kapitál, neplatí daň z příjmu právnických osob*“²⁵, odkazuje na prodloužené daňové prázdniny, které jak Česká republika, tak Slovensko poskytují společnostem investujícím v těchto státech. Je také nutno poznamenat, že přítok investic na Slovensko byl velmi vysoký i před reformou v roce 2004, takže rovná daň spíše tento trend akcelerovala, než nastartovala. Navíc nízká rovná daň neznamena, že by Slovensko bylo zemí s nízkým daňovým zatížením, jelikož platby na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění jsou podle Světové banky nejvyšší v celé EU. Ale to vše je bohatě vyváжено velmi nízkou průměrnou mzdou (v roce 2003 byla 381 eur, pro srovnání v ČR 542 eur)²⁶.

Na daňovou reformu z roku 2004 navázaly v následujících letech další změny, jež byly zaměřeny hlavně na sblížení základu daně se základem podle účetních standardů. Konkrétně se mohou dnes do daňového základu zahrnout i nerealizované zisky či ztráty z devizových obchodů. Nedotčena nezůstala ani oblast daně z příjmu právnických osob, kde byly zkráceny doby pro odepisování majetku a zavedena možnost přerušit odepisování.

Přechodné období pro zdanění licenčních poplatků plynoucích z práv k duševnímu vlastnictví skončilo Slovensku 1. května 2006. Od tohoto data musí být definice licenčních poplatků plně kompatibilní s definicí obsaženou

²⁵ "Slovakia and the flat tax: Peer pressure" (2005), *EurActiv* [online], 8.7. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/enlargement/slovakia-flat-tax-peer-pressure/article-142271>

²⁶ "Slovakia and the flat tax: Peer pressure" (2005), *EurActiv* [online], 8.7. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/enlargement/slovakia-flat-tax-peer-pressure/article-142271>

v legislativě Evropské unie (směrnice o úrocích a licenčních poplatcích) a všechny platby z licencí a pronájmů placené slovenskými rezidenty právnickým osobám v členských státech EU nejsou již zdaňovány ve Slovenské republice.

Daň z příjmu fyzických osob

Zavedení rovné daně v roce 2004 nahradilo předchozí progresivní sazby daně z příjmu fyzických osob, i když určitá omezená progresivita zůstala zachována díky vynětí stanovené výše příjmu z daňové povinnosti, v důsledku čehož je skutečná daňová sazba pro osoby s příjmem pod touto hranicí nulová. Nové daňové zákonodárství téměř zrušilo veškeré výjimky, vynětí či odpočty, což velmi silně prospělo transparentnosti a jednoduchosti daňového systému.

Rovná sazba daně z příjmu fyzických osob ve výši 19% se vztahuje na souhrnný příjem při velmi širokém daňovém základu, který zahrnuje dávky v penězích i v naturáliích. Do souhrnného příjmu se započítávají příjmy ze zaměstnání, zaměstnaneckých penzí, podnikání, nájemného, kapitálu a jiných příležitostných aktivit. Kapitálové výnosy jsou zahrnuty do souhrnného příjmu s výjimkou příjmů z prodeje nemovitosti, jež sloužila jako trvalé bydliště a jež byla užívána k tomuto účelu po dobu delší než dva roky, a příjmů z prodeje nemovitého jmění vlastněného před prodejem po dobu přesahující pět let.

Slovenský systém vůbec nepočítá s daňovými odpočty a zná pouze dva druhy srážek z daně, a to základní nezdanitelné minimum, které může využít každý plátcе daně, a doplňkovou srážku určenou pro manžela či manželku bez jakéhokoliv příjmu. Daňový kredit je povolen plátcům daně se závislým dítětem.

Daň sražená u zdroje ve výši 19% se vztahuje na příjmy z účasti na investičních certifikátech, poukázkách a kupónech, jakož i na úroky z vkladů a běžných účtů u bank, a též na příjem ze soukromého životního nebo

důchodového pojištění. Plátce daně si nicméně může zahrnout i tyto příjmy do souhrnného příjmu, který je podroben dani z příjmu fyzických osob.

Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob byla díky reformě z roku 2004 snížena z 25% na 19%. Jakékoli výjimky a vynětí, jako např. daňové prázdny nebo zvláštní daňové sazby podle starého režimu, byly zcela odstraněny kvůli zajištění větší transparentnosti. Celá řada novelizací daňového zákonodárství byla namířena na přizpůsobení slovenského právního řádu legislativě Evropské unie a na implementaci některých směrnic – směrnice o mateřských a dceřinných společnostech, směrnice o fúzí nebo směrnice o úrocích a licenčních poplatcích.

Zdanitelný příjem se počítá způsobem odpovídajícím účetním postupům a je upraven o některé neodčitatelné položky, jako jsou náklady vztahující se k nezdanitelným příjmům, náklady nabytí kapitálového majetku a akcií nebo akciový kapitál. U odpisů si společnost může zvolit, zda bude odepisovat svůj investiční majetek běžným nebo zrychleným způsobem.

Výnosy z kapitálu jsou zahrnuty do běžného zdanitelného příjmu. Výnosy z účastí na certifikátech, poukázkách a investičních kuponech jsou, stejně jako příjmy z úroků u vázaných vkladů a běžných účtů, zdaněny přímo u zdroje 19% daní. Na tuto platbu se pohlíží jako na předběžný odvod daně z příjmu právnických osob a jako taková se následně zahrnuje do zdanitelného příjmu příslušné obchodní společnosti.

Daňové ztráty mohou být přenášeny do dalších let, nejvíce všech pěti. Pokud během tohoto období vznikne další daňová ztráta, může být jako taková přenesena do dalších let pouze za podmínky, že plátce daně vykázal zisk v roce následujícím hned po skončení tohoto pětiletého období. Vyloučena je možnost skupinového zdanění, jelikož všechny právnické osoby jsou zdaňovány odděleně. Pravidla pro prodej malého množství akcií byla zrušena od 1.1. 2004.

Daň z přidané hodnoty a spotřební daň

Před daňovou reformou z roku 2004 existovaly na Slovensku dvě sazby DPH, základní ve výši 20% a snížená 14%. Daňová reforma zavedla pouze jednu sazbu ve výši 19% pro všechno zboží a služby. Toto rozhodnutí bylo ospravedlněno nutností zvýšit výnosy z nepřímých daní a kompenzovat tím ztrátu, která vznikla představením rovné daně z příjmu fyzických a právnických osob. Dalším argumentem na podporu tohoto opatření bylo odstranění ekonomických deformací a nerovností spojených se zdaňováním zboží a služeb různými sazbami.

Daňová reforma též nově upravila spotřební daně z minerálních olejů, tabáku, tabákových výrobků a piva s cílem harmonizovat je s legislativou Evropské unie. Přijaté novely v této oblasti zvýšily sazby spotřební daně tak, aby byly v souladu s požadavky Přístupové smlouvy s EU, a to dokonce ještě před tím, než byly tyto požadavky ve smlouvě dojednány.

Příspěvky na sociální zabezpečení

Jak zaměstnanci, tak zaměstnavatelé musí platit příspěvky na důchodové pojištění (4% a 14%), zdravotní pojištění (4%, 10%), invalidní pojištění (oba 3%), nemocenské pojištění (oba 1,4%) a pojištění pro případ nezaměstnanosti (oba 1%). K tomu musí zaměstnavatelé platit ještě 0,8% ze mzdy zaměstnanců na úrazové pojištění, 4,75% do rezervního fondu a 0,25% do garančního fondu. Pro všechny typy příspěvků je stanoven nepřekročitelný strop, s výjimkou úrazového pojištění²⁷.

Výsledky letošních parlamentních voleb na Slovensku naznačují, že dny, kdy bylo Slovensko bráno jako příklad moderní daňové reformy, se chýlí ke konci. Vítězná strana Smer, v čele se slovenským politikem Robertem Ficem,

²⁷ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

inklinuje k levicové politice, což se nejspíše odrazí ve zvýšení sociálních výdajů a s tím korespondujícím zvýšením daní z příjmů fyzických a hlavně právnických osob. Robert Fico zamýšlí více zdaňovat bohaté a více dávat chudým, což není příliš vzdálené postojům jedné slavné postavy ze slovenské historie, ale bohužel už to tolik neodpovídá liberálním ekonomickým trendům. Strana Smer zruší, alespoň pokud naplní svůj předvolební program, rovnou daň a nahradí i progresivně odstupňovanou daňovou sazbou.

5. Švédsko

Švédsko je jednou z nejvyspělejších zemí nejen v Evropské unii, ale i v celosvětovém měřítku. Má také jeden z nejpropracovanějších systémů sociálního zabezpečení, který byl dokonce vzorem pro úvahy o Společném sociálním systému EU. Na druhou stranu je nutné poznamenat, že vysoká finanční náročnost tohoto systému způsobuje, že celková daňová kvóta je nejvyšší mezi všemi členskými státy, což je ovšem bohatě vyváženo vysokým stupněm konkurenceschopnosti švédské ekonomiky.

Daňová kvóta je ve Švédsku nejvyšší v celé Evropské unii, když v roce 2004 poměr daní k HDP dosáhl výše 50,5% (EU-25 37,7%). Švédsko se tak stalo jediným státem, který překročil hranici 50%. Na druhém místě v tomto ukazateli je další severská země Dánsko s 49% HDP. Hlavní důvod takto vysokého daňového zatížení můžeme hledat v příliš štědrém sociálním systému.

Švédský systém je z velké části založen na výnosech z přímých daní, hlavně z daně z příjmu fyzických osob. Když vezmeme v úvahu podíl jednotlivých složek na celkových daňových výnosech, zjistíme, že Švédsko představuje, spolu s ostatními skandinávskými zeměmi, určitou anomálii v rámci Evropské unii. Přímé daně jsou odpovědné za 39% celkových daňových příjmů, nepřímé daně za 34% a sociální příspěvky za 27% (v porovnání s průměry EU-25 – 32%, 38%, 31%).

Rozdělení daňových výnosů mezi jednotlivé složky státní správy je také poněkud netradiční, jelikož do sociálních fondů proudí poměrně malé množství příjmů, kdežto místní správa může počítat s velmi štědrými 16,3%, což je čtyřnásobně více, než je obvyklé v zemích Evropské unie. Podobný "úkaz" můžeme sledovat jen v Dánsku. V průběhu posledních let je patrná tendence k poklesu podílu centrální vlády na daňových výnosech ve prospěch místní správy a sociálních fondů.

Celkové daňové zatížení pravidelně rostlo během let 1995-2000, kdy také dosáhlo svého vrcholu 53,4% HDP. V následujících letech došlo naopak k výraznému poklesu, když mezi lety 2000 až 2002 spadl tento ukazatel o 3,7%. V posledních dvou letech se zdá, že se tato hranice ustálila a bude oscilovat kolem 50%. Tento vývoj podílu daní na celkovém HDP více méně odpovídá vývoji objemu příjmů z přímých daní.

Struktura příjmů z daní v % z HDP

Období	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Nepřímé daně	16,1	16,6	16,8	17,6	18,7	16,8	16,8	17,2	17,4	17,1
Přímé daně	20,0	20,9	21,4	21,3	22,1	22,3	19,9	18,0	18,7	19,5
Sociální příspěvky	12,9	14,0	13,8	13,8	12,5	14,3	14,6	14,5	14,1	13,8
Celkově	49,0	51,5	52,0	52,7	53,3	53,4	51,4	49,7	50,2	50,5

Implicitní zdanění spotřeby je poměrně výrazně nad průměrem Evropské unie díky jednomu z nejvyšších sazeb DPH a spotřebních daní. V tomto ohledu patří Švédsko k naprosté špičce, spolu s Dánskem, Finskem a Maďarskem. Skryté zdanění spotřeby se pohybovalo během let 1995 až 2004 kolem hodnoty 27%, aby se v roce 2004 ustálilo na 27,6% (EU-25 21,9%).

Zdanění práce v poměru k HDP (31,5%) je nejvyšší v celé Evropské unii, s náskokem více než 6% před druhým Dánskem. U implicitního zdanění práce můžeme sledovat rostoucí trend, který vyvrcholil v roce 1998 dosažením 49,4%. Od tohoto roku ITR práce klesá a v roce 2004 se dostalo na úroveň 45,9%. Tento vývoj odráží různost rozhodování v oblasti daňové politiky

mezi lety 1995-2002. Ze začátku se švédská vláda svými opatřeními zaměřila na zvýšení přímých daní a sociálních příspěvků, zatímco v posledních letech jakoby své rozhodnutí přehodnotila a postupně je začala snižovat. Patrný je také posun k tzv. "zeleným daním", které mají snížit daňové břemeno spočívající na práci.

Skryté zdanění kapitálu vykazuje překvapivou proměnnost během sledovaných let. V roce 1995 mělo Švédsko velmi nízkou úroveň ITR kapitálu (18,7%, EU-25 25,23%), ale již v následujícím roce poskočilo v tomto ukazateli nad průměr Evropské unie. Vrcholu dosáhlo implicitní zdanění kapitálu v roce 2000, kdy se vyšplhalo na 41,6%, což bylo o 14% více, než činil tehdejší EU-25 průměr. V roce 2001 následoval prudký pokles zapříčiněný výrazným snížením daně z příjmu právnických osob. Další důležitou složkou, která se podstatně podílela na vývoji skrytého zdanění kapitálu, je kapitálová daň pro domácnosti, která mezi lety 1995 až 2000 stoupala díky zdanění zvýšených kapitálových výnosů způsobených rozmachem obchodování na akciových burzách a skutečností, že švédské domácnosti nemohou zahrnout tyto příjmy do základu daně z příjmu fyzických osob. Z tohoto důvodu je zvyšování zdanění kapitálu poněkud přeceňováno.

Podíl ekologických daní na HDP odpovídal v roce 2004 průměru EU 2,9% HDP. Tato úroveň byla více méně konstantní během let 1995-2004. Švédsko v tomto ohledu mírně pokulhává za svými severskými sousedy, když Finsko i Norsko vykázaly v tomto ukazateli vyšší hodnoty.

Rozpočet pro rok 2006, zvláště jeho příjmová stránka, odráží snahy o dokončení víceetapové reformy daňového systému, jež v sobě zahrnuje snížení důchodových příspěvků jako kompenzaci za zvýšení poplatků placených na sociální zabezpečení. Výsledný efekt těchto opatření by měl snížit daňovou kvótu o 0,3% HPD. Dalším krokem je pokračování v tzv. "zelené daňové výměně", která spočívá ve zvýšení daní z energií za účelem financování navýšených základních nezdanitelných minim pro nízko a

středněpříjmové skupiny obyvatel. Celkový objem této výměny odpovídá přibližně hodnotě 0,15% HDP.

Daň z příjmu fyzických osob

Roční zdanitelný příjem (SEK)	sazba(%)
více než 298 600	20
více než 450 500	25

Rozsáhlá daňová reforma z roku 1991 transformovala švédský systém do tzv. "duálního daňového systému". Propojila vysokou progresivitu zdanění práce s nízkou obecnou sazbou pro kapitálové příjmy. Místní správa stanovuje rovnou sazbu ve výši okolo 30% (v závislosti na konkrétní obci nebo oblasti), která se vztahuje na nabytý příjem pocházející hlavně z práce a z podnikání osob, které nemají status obchodních společností.

V roce 2005 platila pro jednotlivce s celkovým ročním příjmem nad 298 600 SEK sazba daně z příjmu fyzických osob ve výši 20% a nejvyšší sazba byla pro osoby dosahujících příjmů nad 450 500 SEK 25%. Pro kapitálové výnosy se uplatňuje rovná sazba 30%. Obecně vzato, reforma z roku 1991 vedla k posunu důležitosti z přímých na nepřímé daně a k rozšíření daňových základů.

Současné změny v daňové politice spočívají hlavně ve snížení daně z příjmu fyzických osob, zejména prostřednictvím zavedení kompenzací pro zaměstnance platící důchodové příspěvky, a v představení "zelené daňové reformy".

Prvním krokem ke kompenzaci zaměstnanců přispívajících na důchodové pojištění bylo v roce 2000 představení zvláštního daňového kreditu spolu se zrušením možnosti odpočtu této částky od základu daně. Tento kredit měl být během čtyřletého období odstraněn (v roce 2002 činil 75% výše příspěvku). Kromě toho byla zvýšena hranice pro daň z příjmu fyzických osob s cílem snížit počet osob platících tuto daň. Navíc v roce 2004

pokračoval dále "zelený" přesun daní směrem k vysokému zdanění energie a nízkému zdanění práce.

Daň z příjmu právnických osob

Daň z příjmu právnických osob je vystavěna v souladu s klasickým modelem této daně. Dvojitý zdanění je odstraněno či sníženo daňovým vynětím pro akcionáře obchodních společností a také daňovou úlevou pro akcionáře vztahující se k dividendám vypláceným malými obchodními společnostmi. Rovná sazba daně z příjmu právnických osob je již od roku 1994 stanovena na 28%. Kapitálové výnosy jsou zdaňovány jako běžný zisk společností. Kapitálové ztráty, obecně odčitatelné proti zisku, mohou být přenášeny do dalších let bez omezení.

DPH a spotřební daň

Pod vlivem reformy DPH z roku 1991 byl rozšířen její základ tak, aby zahrnoval služby a spotřebu energie. Navíc byla zavedena i zvláštní karbon-dioxidová daň. Klíčovou v této oblasti je tzv. "zelená daňová reforma", která si za svůj cíl vytyčila daňový přesun asi 30 miliard SEK v časovém horizontu 10 let, počínaje rokem 2001. Tato částka představuje téměř 1,4% HDP. V průběhu prvních tří let se podařilo přesunout asi 8 miliard SEK. Daňová zvýšení se nejvíce dotýkala zdanění energie pro domácnosti a sektoru služeb, zatímco daňová snížení byla směřována na daň z příjmu fyzických osob a sociální příspěvky placené zaměstnavateli.

Majetkové a převodní daně

Osobní majetek v hodnotě vyšší než 1,5 miliónu SEK pro jednotlivce a v hodnotě 3 milióny SEK pro společně zdaňované páry je podroben dani se

sazbou 1,5%. Kromě toho, dům ve vlastnictví pouze jedné rodiny podléhá dani ve výši 1% z hodnoty této nemovitosti.

Sociální příspěvky

Sociální příspěvky placené zaměstnavateli byly výrazně sníženy v roce 1993, ovšem od té doby byly částečně zvýšeny. Sociální příspěvky odváděné zaměstnanci, představené v roce 1993, byly postupně zaváděny a zvyšovány až do roku 1998 a teď jsou důležitou součástí nového penzijního systému.

V roce 2004 byla u sociálních příspěvků zúžena definice komponentu obecného platu pro zaměstnavatele a osoby samostatně výdělečně činné. Švédsko zrušilo v roce 2005 dědickou a darovací daň. V tomtéž roce proběhlo drobné snížení příspěvků na zdravotní pojištění placených zaměstnavateli z 10,39% na 10,15%²⁸.

Švédský daňový systém podle mého názoru nadměrně zatěžuje jednotlivce a také dani z příjmu právnických osob by jistě neuškodilo drobné snížení, což by Švédsku umožnilo nalákat a hlavně udržet více kapitálu ve své zemi. Výše zmíněné nedostatky jsou zde bohatě vyváženy vysokou úrovní vzdělanosti (uvádí se, že více než polovina Švédů má vysokoškolský diplom) a důrazem na moderní technologie. Bude ovšem zajímavé sledovat, zda se Švédsku podaří udržet svůj model i pod tlakem rostoucí daňové konkurence mezi zeměmi Evropské unie.

²⁸ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities

IV. Český daňový systém

1. Historický vývoj českého daňového systému a jeho současný stav

Český daňový systém prošel během posledních dvou dekád radikálními změnami, když se musel v krátkém časovém horizontu vypořádat s přechodem na tržní hospodářství po pádu komunistického režimu a krátce poté i s požadavky na harmonizaci daňového sektoru vyplývajícími z Přístupové smlouvy a z právního řádu Evropské unie.

Na úvod bych se pokusil stručně načrtnout *historický vývoj českého daňového systému v průběhu posledních dvaceti let*. Před rokem 1989 platily odlišné podmínky pro různé ekonomické subjekty, důraz byl kladen na daně placené společnostmi, majetkové daně byly velmi nízké a zvláštností, která ještě více zvyrazňovala daňovou nespravedlnost, byla možnost případného vyjednávání u některých typů daní. Daň ze zisku nebyla pro všechny společnosti stejná, jelikož se lišila v závislosti na formě vlastnictví a odvětví. Sazba byla v rozpětí 55-100%. Daň z mezd byla daní progresivní, neuniverzální a její výše více závisela na sociálním statusu. Funkci příspěvků na sociální zabezpečení přejímala daň z objemu mezd, která sloužila k financování sociálního systému. Pokud jde o daně z obratu, existovalo okolo 1800 různých daňových sazeb. Tato daň se často používala i jako nástroj kontroly cen a obvyklé zde byly i negativní daně. U ostatních daní stojí za zmínku nízké daně z majetku, ale vysoké zdanění jakékoliv soukromé aktivity, majetek nevyjímaje. Jen pro představu uvádím přehled struktury daňových výnosů v roce 1989:

Daň ze zisku	83 mld.
Daň z objemu mezd	95 mld.
Daň z obratu	86 mld. (135-49)
Daň z mezd	53 mld.
Jiné	37 mld.
Celkem	354 mld. (47% HDP)

Po roce 1989 bylo třeba provést podstatné změny v daňovém systému České republiky, a to hlavně směrem k liberalizaci a harmonizaci tohoto prostředí. Důraz měl být kladen na neutrální daně, postupné sjednocení podmínek a posílení daňové spravedlnosti²⁹. Klíčovým byl rok 1993, ve kterém vstoupily v platnost zákony vytvářející naprosto novou daňovou soustavu s oddělením sociálního a zdravotního pojištění. Tato soustava, jež s určitými změnami platí dodnes, se opírá o dva druhy daní.

I. Daně přímé

1. daně z příjmů - daň z příjmu fyzických a právnických osob,
2. daně majetkové - daň z nemovitosti,
 - daň silniční,
 - daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti.

II. Daně nepřímé

1. daň z přidané hodnoty,
2. daně spotřební - daň z uhlovodíkových paliv a maziv,
 - daň z lihu a lihovin,
 - daň z piva,
 - daň z vína,
 - daň z tabáku a tabákových výrobků.

III. Daně ekologické.

Ekologické daně nebyly dosud uzákoněny, ale ze závazků k Evropské unii vyplývá České republice povinnost zavést je od roku 2008. Jejich cílem bude omezit spotřebu energie a těžbu surovin. Tyto daně by měly postihnout energii vyráběné ze zdrojů poškozujících životní prostředí. Osvobozena bude elektrická energie vyráběná z alternativních ovzduší příznivých zdrojů. Počítá

²⁹ Jahoda, R. (2005) "Český daňový systém (vývoj a problémy)", *předmět: Daňová teorie a politika*, Masarykova Univerzita v Brně: Ekonomická fakulta [online], dostupné na adrese: <http://www.econ.muni.cz/~jahoda/DTP/prednes/07HELP05.pdf> [navštíveno 26.7. 2006]

se i se snížením odvodů na sociální pojištění, což by mělo být vyváжено placením ekologické daně.

2. Daňová reforma

Společnost Ernst & Young provedla v rámci projektu podnikatel roku průzkum s cílem zjistit názory českých podnikatelů na české podnikatelské prostředí. Ti mezi hlavní překážky podnikání v České republice řadí složitý daňový systém, sociální a politické prostředí a podmínky pro zaměstnávání pracovníků. Účastníci průzkumu se domnívají, že daňový systém v České republice dostatečně nestimuluje k rozvoji podnikání. Dvě největší nevýhody českého daňového systému jsou podle podnikatelů jeho nedostatečná transparentnost a časté změny³⁰. *Z výše uvedeného je patrné, že potřeba určitých změn směřovaných k zjednodušení daňové byrokracie a snížení daňových sazeb je nevyhnutelná k dosažení větší výkonnosti a spokojenosti podnikatelských subjektů v České republice.*

Podobný názor sdílí i OECD, která ve svém doporučení (Bronchi – Burns, OECD, 2000) poukazuje na nejpalčivější problémy českého daňového systému. Podle této zprávy by se česká vláda měla zaměřit na snížení daňové kvóty, omezení skupiny zboží se sníženou sazbou DPH, snížení významu sociálního a zdravotního pojištění, řešení nižšího zdanění osob samostatně výdělečně činných, zlepšení daňového řízení a řešení distorznosti dvojího zdanění právnických osob³¹.

Je více než patrné, že důkladná reforma veřejných financí je pro Českou republiku téměř nezbytná. Nabízí se otázka - jaká jsou kritéria optimálního daňového systému? Požadavky na optimální daňový systém výstižně formuluje Josef Stiglitz, podle něhož má dobrá daň tyto vlastnosti:

³⁰ Ernst & Young (2006) "Podnikání v České republice očima podnikatelů", *Marketingové noviny* [online], 4.4. 2006, dostupné na adrese:

http://www.marketingovenoviny.cz/index.php3?Action=View&ARTICLE_ID=4095

³¹ Jahoda, R. (2005) "Český daňový systém (vývoj a problémy)", *předmět: Daňová teorie a politika*, Masarykova Univerzita v Brně: Ekonomická fakulta [online], dostupné na adrese: <http://www.econ.muni.cz/~jahoda/DTP/prednes/07HELP05.pdf> [navštíveno 25.7. 2006]

1. ekonomicky efektivní (nebrání efektivní alokaci finančních prostředků),
2. administrativně jednoduchá (daň je vymahatelná s minimem nákladů),
3. flexibilní (lehce změnitelná v případě změn ekonomických podmínek),
4. transparentní (poplatníci by měli předem znát výši daňové povinnosti),
5. spravedlivá (vertikálně i horizontálně).

Je však nutno poznamenat, že Stiglitz pouze rozvíjí "daňový kánon" Adama Smithe, obsažený již v Bohatství národů z roku 1776, kde Adam Smith načrtl několik základních pravidel pro co nejefektivnější daně. Podle něj je z hlediska ekonomické teorie ideální proporcionalní daň z příjmů (v dnešní terminologii rovná daň), i když sám připouští, že ne vždy je možné ji zavést v praxi. Dále tvrdil, že výše, čas i způsob placení daně musí být předem jasně známy a daňové předpisy by měly být maximálně jasné a nepřipouštějící dvojí výklad. Nadto by každá daň měla být vybírána způsobem, který je maximálně pohodlný pro daňového poplatníka, a mělo by tudíž platit "náš zákazník, náš pán". V neposlední řadě zdůraznil, že náklady na výběr daní by měly být minimální. Tyto zásady můžeme bez jakýchkoliv rozpaků pokládat za všeobecně přijatelný základ pro každou rozumnou reformu veřejných financí³².

Důležitým pojmem, jež bývá často užíván v souvislosti s jakoukoli reformou daňových systémů, je *daňová spravedlnost*. *Horizontální daňová spravedlnost* je stav, kdy dva subjekty se stejnou schopností platit platí stejně vysoké daně. Nejobektivnější mírou schopnosti platit je samozřejmě výše příjmů. *Vertikální daňová spravedlnost* spočívá v tom, že daňoví poplatníci s vyšší schopností platit by měli platit vyšší daně³³. Tomuto principu odpovídá jak rovná daň z příjmů, tak i více sociálně zaměřená daň progresivní.

Nyní bych se pokusil aplikovat výše uvedené zásady na český daňový systém, který je na teoretické úrovni poměrně uspokojující. Když jej podrobíme srovnání se západními zeměmi, zjistíme, že *systém daní z příjmů*

³² Kohout, P. (2003) "Jaké budou daně", *Měšec.cz* [online], 21.3. 2003, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/jake-budou-dane>

³³ Mankiw, N.G. (1999) *Zásady ekonomie*, Praha: Grada Publishing

fyzických a právnických osob vyniká relativní jednoduchostí. Ve srovnání s USA je jednoduchost českých daní z příjmů až šokující. Pokud jde o samotné sazby obou daní z příjmů (nebereme-li v úvahu sociální a zdravotní pojištění), jsou celkem přívětivé. Z obecného hlediska lze konstatovat, že systém daní z příjmů v České republice je poměrně málo progresivní a nepříliš složitý.

Daň z přidané hodnoty a spotřební daně se nijak výrazně neliší od stavu obvyklého v EU. V praxi ovšem existují závažné nedostatky ve výběru DPH. Tato daň je totiž administrativně velmi komplikovaná, což nahrává možnosti rozsáhlých daňových úniků (až několik desítek miliard korun ročně).

Zajímavou charakteristikou českého daňového systému je poměrně malý důraz kladený na *daň z nemovitosti* a *daň z převodu nemovitosti*. Sazby těchto daní patří, v porovnání se sazbami ve světě, k těm nejnižším.

Pokud jde o "manévrovací prostor" české vlády při provádění nezbytných reforem, je na místě poznamenat, že v případě DPH a spotřebních daní musí následovat poměrně podrobné pravidla stanovená Evropskou unií (viz kapitola Daňová politika EU). Daně z příjmů jsou však plně v naší kompetenci a je více než dobře, že česká vláda prozíravě přijala koncepci Lafferovy křivky v oblasti sazeb daní z příjmu právnických osob a započala s jejím snižováním. U daně z nemovitostí stojí za zmínku velmi nízká efektivita výběru této daně. Jako řešení se zde nabízí úplné zrušení této daně a využití uvolněných finančních i personálních zdrojů na velmi žádoucí zlepšení kvality výběru DPH.

V době, kdy píšu tyto řádky, je politická povolební situace v České republice značně nejasná a je velmi těžké předvídat, jakým způsobem bude nastalá patová situace vyřešena. Pokusím se proto podívat na problematiku daní očima všech relevantních politických stran, které by se mohly v budoucnu na změně daňového systému podílet.

ČSSD v roce 2006 provedla dílčí reformu veřejných financí, která spočívala hlavně ve snížení sazeb daně v prvním (z 15 na 12%) a druhém daňovém pásmu (z 20 na 19%), v rozšíření prvního pásma ze 109 200 na 121 200 korun a v nahrazení nezdanitelných částí základu daně tzv. slevami na

dani z příjmu. Efekt těchto změn na běžného plátce daně bych se pokusil ilustrovat na příkladu běžné čtyřčlenné rodiny, kde manžel má příjem ze zaměstnání ve výši 20 000 korun měsíčně (ve výpočtu mzdy uplatňuje daňové zvýhodnění na obě děti) a manželka vydělá 10 000 korun měsíčně. U této rodiny vede sociálnědemokratická změna daňového zákonodárství k roční úspoře 9 336 korun³⁴.

Na druhé straně stojí pravicová ODS se svými až revolučními, i když bohužel ne zcela promyšlenými, návrhy na změnu českého daňového systému. ODS by ráda postavila svou reformu na aplikaci rovné daně, kterou považuje za jakýsi všelék na všechny neduhy české ekonomiky. Stačí jen citovat z volebního programu Občanské demokratické strany pro letošní volby: „*Rovná daň byla zatím zavedena v devíti evropských zemích a v různých formách existuje v desítkách států celého světa. Všude tam, kde byla zavedena, přispěla ke zvýšení hospodářského růstu, snížení nezaměstnanosti a konsolidaci veřejných financí. Státy s rovnou daní dnes patří k nejrychleji rostoucím ekonomikám v Evropě. Kromě toho rovná daň rozhýbala daňovou konkurenci, neboť řada původních členských států EU daně snižuje*“³⁵.

Dále zástupci ODS uvádí, že rovná daň bude znamenat vyšší příjmy, a tudíž více peněz pro všechny příjmové skupiny, velmi jednoduché daňové přiznání velikosti jedné stránky, expanzi podnikatelského sektoru spolu se zvýšením atraktivity pro zahraniční investory, zvýšení hospodářského růstu až o 2%, nárůst počtu pracovních míst a zároveň snížení nákladů na daňovou správu³⁶. Nelze popřít, že se jedná o velkolepou a slibnou představu. I přesto podpořili občanští demokraté schválení sociálnědemokratické novely zákona o dani z příjmu, která sice daně snižuje, ale pouze lidem s nižšími příjmy.

Základem nového daňového systému má být podle ODS rovná daň (z příjmů zaměstnanců, živnostníků, firem, ale i jednotná sazba DPH) ve výši

³⁴ Šebelová, H. (2006) "Daně: To je, oč tu běží", *Měsíc.cz* [online], 17.1. 2006, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/dane-to-je-oc-tu-bezi>

³⁵ ODS (2006) *Volební program ODS* [online], dostupné na adrese: <http://www.ods.cz/volby2006/download.php>

³⁶ ODS (2006) *Volební program ODS* [online], dostupné na adrese: <http://www.ods.cz/volby2006/download.php>

15%. Ostatní daně kromě spotřebních plánuje ODS zrušit, což by ve výsledku znamenalo, že bychom už nemuseli platit daň dědickou, darovací, z převodu nemovitosti, ani daň z dividend a z kapitálových výnosů. Při výpočtu daně nebude chybět celá řada zajímavých odpočitatelných položek, a to jak na sebe, tak i na vychovávané děti nebo na manželku na mateřské dovolené.

Nejzásadnější změnu chtějí občanští demokraté provést v sociálním zabezpečení. Celý systém sociálních dávek by měla nahradit dávka univerzální, tzv. státem zaručený příjem (SZP), jenž by měl ve formě konkrétních částek stanovit spodní příjmovou hranici pro lidi bez vlastních výdělků. Dávky pro občany se změněnou pracovní schopností by měly být zachovány. Docela optimisticky vypadá odhadovaný dopad na státní rozpočet podle propočtu ODS:

rok 2007	- 18 219 000 Kč
rok 2008	- 1 298 000 Kč
rok 2009	+ 14 900 000 Kč
rok 2010	+ 31 889 000 Kč ³⁷

Tyto propočty se však zdají být přehnaně optimistickými. A jak by tedy vypadal podle ODS výpočet daně z příjmu v praxi? Zdanění by mělo být nastaveno na úrovni 15%. Zásadní změnou při výpočtu příjmu je využití tzv. státem zaručeného příjmu. O ten by se mzda nejprve navýšila a poté by se z takto vzniklé sumy vypočítala daň a odvody pojistného ve výši 15% a 10%. Díky těmto změnám by si výrazně polepšily zejména rodiny s dětmi, kde se uplatní částky v rámci SZP. Ovšem jednotlivci by na této změně už tolik nevydělali.

"Revolučně" vypadá návrh *KDU-ČSL*, jež se orientuje ve svém programu zejména na rodinnou politiku. Vedle toho by například zrušila daň z nemovitosti, ovšem pouze pro zemědělce. Podle lidové strany by celková

³⁷ Šebelová, H. (2005) "Když reforma, tak "rovná"", *Měšec.cz* [online], 1.12. 2005, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/kdyz-reforma-tak-rovna>

daňová kvóta měla do roku 2010 poklesnout z 35% na 32%, a to hlavně díky snížení podílu přímých daní na celkových daňových příjmech z 26% na 17% za současného zvýšení snížené sazby DPH z 5% na 9% a snížení základní sazby z 19% na 18%. Sazba daně z příjmu právnických osob by se snížila z 24% na 19% v roce 2010. Dále by KDU-ČSL zavedla štědrý systém slev na dani, který by, v kombinaci s odečitatelnými položkami, společným zdaněním manželů a systémem sociálních dávek, vytvořil privilegovanou vrstvu rodin s dětmi, jež by se stala státem protěžovanou skupinou obyvatel dotovanou z kapes všech těch, kdo zakládat rodinu z různých důvodů nemohou nebo nechtějí. K tomu všemu můžeme přičíst ještě navrhované snížení sociálního pojištění oběma rodičům o 1% za každé dítě³⁸. Ve výsledku se jedná o opravdu "zajímavou" propopulační politiku.

3. Charakteristika českého daňového systému

V roce 2004 činily v České republice celkové příjmy z daní 36,6% HDP, což je jedno procento pod průměrem EU-25 (37,6%), ale 2,9% nad průměrem nově přistoupivších členských států.

Hlavním zdrojem výnosů z daní jsou sociální příspěvky, které jsou svým podílem 41,3% na celkových daních více než 10% nad průměrem Evropské unie (EU-25 30,6%). Tento podíl je druhý nejvyšší mezi všemi zeměmi EU, hned po Německu. Přímé daně (jen 25,8% z celkových daňových příjmů) jsou výrazně pod EU-25 průměrem (31,7%), a mají tudíž menší důležitost než daně nepřímé (32,9%), což se ovšem dá označit za více méně charakteristický znak desítky nově přistoupivších členských států. Vzhledem k dominantnímu postavení sociálních příspěvků není překvapením, že ostatní zdroje daňových výnosů mají tendenci klesat pod evropský průměr. Konkrétně například výnosy z daně z příjmu fyzických osob (4,8% HDP) jsou jedny z nejnižších z celé EU a příjmy z DPH dosahují výše 7,4% DPH, což je opět lehce pod

³⁸ Antoš, O. (2006) "KDU-ČSL: Masivní podpora rodin s dětmi", *Měšec.cz* [online], 18.5. 2006, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/kdu-csl-masivni-podpora-rodin-s-detmi>

průměrem EU-25. Zvláštní kapitolou je daň z příjmu právnických osob. Česká republika enormně snížila tuto daň, když v roce 1991 byla její sazba 55%, pro rok 2005 26% a od 1. ledna 2006 již jen 24%. Tato podstatná redukce výše sazby daně z příjmu právnických osob překvapivě nevedla ke snížení výnosů z ní, když se tyto příjmy pohybovaly vždy kolem 4% HDP. V roce 2004 úroveň výnosů z daně z příjmu právnických osob činila 4,4 % HDP, což bylo 1,5% nad EU-25 průměrem.

Jelikož je struktura českého daňového systému poměrně centralizovaná, místní správa se musí spokojit se spíše nižší částkou z celkových daňových výnosů (12,8%). Centrální vláda dostává 75%, což je hodně nad průměrem Evropské unie (59,4%). Tato úroveň je srovnatelná s Kyprem (75,6%) a s Estonskem (71,1%).

Po fázi poklesu, která vyvrcholila v roce 1998, kdy celkové daňové břemeno spadlo až na 33,9% HDP, začala daňová kvóta stoupat až na 36,6% HDP v roce 2004, čímž se dostala 0,4% nad úroveň z roku 1995. Tento vzestup byl způsoben hlavně zdaněním práce, které je o 0,6% vyšší než v roce 1995, zatímco zdanění spotřeby zůstalo na stejné úrovni 11,4% a zdanění kapitálu pokleslo o 0,2% na 7,1%.

Struktura příjmů z daní v % z HDP

Období	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Nepřímé daně	12,3	12,3	11,7	11,2	11,8	11,5	11,1	11,1	11,2	12,0
Přímé daně	9,6	8,5	9,0	8,5	8,7	8,5	9,0	9,3	9,7	9,4
Sociální příspěvky	14,3	14,4	14,8	14,3	14,3	14,4	14,4	15,0	15,2	15,1
Celkově	36,2	35,1	35,5	33,9	34,7	34,4	34,5	35,4	36,0	36,6

Rozdělení daní podle ekonomické funkce odpovídá struktuře popsané výše. Zdanění práce je hlavním zdrojem daňových výnosů (téměř polovina z veškerých daní), na druhém místě následováno zdaněním spotřeby (31,2%)

a na třetím zdanění kapitálu (19,3%), přičemž větší část kapitálových daní dopadá na právnické osoby.

V období let 1995-2004 oscilovalo skryté zdanění spotřeby v rozmezí mezi 19% až 22% bez jakéhokoli jasného vývojového trendu. V roce 2004 se tento ukazatel ustálil na 22,2%, což je přibližně stejná úroveň jako v roce 1995 (22,5%) a což také téměř odpovídá EU-25 průměru (21,9%).

Implicitní zdanění práce pozvolna stoupá již od roku 1997, když pro rok 2004 se vyšplhalo na hodnotu 41,5%, jež je o 5,6% více než činí průměr v Evropské unii. Tento růst je úzce spojen s růstem výše sociálních příspěvků.

V případě zdanění kapitálu bohužel chybí údaje pro rok 2004. V předchozích letech se skryté zdanění kapitálu pohybovalo kolem hranice 20%. ITR příjmu právnických osob je znatelně vyšší, než je tomu u kapitálových výnosů domácností.

Podíl ekologických daní na celkových příjmech z daní činí 7,5% a je lehce pod průměrem EU-25 (7,6%). Česká republika chystá pro rok 2008 ekologickou daňovou reformu, která povede ke zvýšení spotřebních daní z paliv a elektrické energie a ke stimulaci ekologicky příznivého chování za současného využití takto získaných prostředků ke snížení ostatních daní.

V roce 2005 se daňová legislativa zaměřila na podporu soukromých investic do výzkumu vývoje. Další novely pak zavedly řadu nových položek odečitatelných od základu daní z příjmu fyzických i právnických osob.

Česká vláda si jako další cíl vytyčila zjednodušení daňového práva a posílení stimulů pro ekonomický růst. Zjednodušující opatření se dotýkají hlavně cenných papírů a jejich derivátů a zdanění jejich výnosů, a to hlavně v oblasti daně z příjmu právnických osob. Na druhé straně se paleta různých ekonomicky stimulačních opatření zaměřila např. na zkrácení odpisových dob pro movitý investiční majetek a na zavedení odečitatelných výdajů na výzkum a vývoj.

Změny daňové legislativy v roce 2006 se též citelně projeví v podpoře pracovníků s nízkým příjmem.

Daň z příjmu fyzických osob

Roční zdanitelný příjem (CZK)	sazba(%)
až do 121 200	12
121 201 - 218 400	19 (z částky nad 121 200)
218 401 - 331 200	25 (z částky nad 218 400)
více než 331 200	32 (z částky nad 331 200)

Česká republika uplatňuje progresivní daňové sazby s rozdělením plátců daní do čtyř tříd. V roce 2006 byly dvě nejnižší marginální sazby sníženy z 15% na 12% respektive z 20% na 19%, zároveň byla rozšířena první daňová třída a standardní odečitatelné položky byly nahrazeny slevami na dani. Dále došlo ke zvýšení výdajových paušálů a zavedení možnosti tzv. společného zdanění manželů. Cílem těchto změn je zvýšit čistý příjem z práce, hlavně pro skupiny obyvatel s nízkým příjmem, a posílit vertikální daňovou rovnost.

Nejvyšší sazba daně z příjmu fyzických osob zůstala na úrovni 32%. Poplatníkem této daně je každá osoba, která má na území České republiky trvalé bydliště nebo zde pobývá alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce. Daňová povinnost se vztahuje jak na příjmy ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy pocházející ze zahraničních zdrojů. U osob nespádajících do výše uvedené kategorie se daňová povinnost vztahuje pouze na příjmy pramenící ze zdrojů na území ČR.

Daň z příjmu právnických osob

Sazba daně z příjmu právnických osob byla pro rok 2005 stanovena na 26% a od roku 2006 činí 24%. Poplatníky této daně jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami. V případě, že poplatník má sídlo v České republice, jsou zde zdaňovány příjmy tuzemské i zahraniční. U ostatních osob se zde daní pouze tuzemské příjmy.

Ztráty vzniklé z podnikání lze přenést do dalších let proti zisku po dobu následujících sedmi let. Ovšem v případě ztrát vzniklých v roce 2004 a později byla tato lhůta snížena na pět let. Ceny mezi stranami spojenými určitým poutem musí odpovídat jejich skutečné a férové tržní hodnotě (tzv. princip "arm's length pricing", neboli princip "volného rovnocenného vztahu"). Česká daňová legislativa neobsahuje žádné ustanovení ohledně skupinového zdanění.

Kapitálové výnosy jsou zahrnuty do zdanitelného zisku a zdaňovány běžnými sazbami. Investiční fondy, otevřené investiční fondy a penzijní fondy podléhají dani při sazbě ve výši 15%.

Dividendy vyplacené mateřským společností registrovaným v členském státě Evropské unie jsou vyňaty z daně z příjmu. Obecně platí, že dividendy vyplácené do zahraničí podléhají 15% dani sražené přímo u zdroje, pokud smlouva o zamezení dvojího zdanění nestanoví jinak. Sazba 15% se též uplatňuje na úroky, a to jak v případě rezidentů či nerezidentů, tak i v případě právnických či fyzických osob.

DPH a spotřební daň

V roce 2004 se podařilo harmonizovat režim DPH s ustanoveními šesté směrnice, a to způsobem, který dokonce jde za hranice stanovené evropskou legislativou, když některé položky byly zahrnuty do zvýšené sazby i přesto, že mohly být ponechány v sazbě snížené. Základní sazba DPH je nyní 19% a používá se na většinu zboží a služeb, snížená sazba ve výši 5% se vztahuje jen na vybrané služby a základní zboží. Některé služby (jako např. bankovní služby, pojištění, finanční operace) jsou zcela z této daně vyňaty. České republice bylo poskytnuto přechodné období pro pokračující aplikaci snížené sazby DPH pro několik položek, a to až do 31. prosince 2007. Také se podařilo získat ulehčení pro zavádění vynětí z DPH týkajících se mezinárodní přepravy osob a vynětí z DPH a registrační hranici ve výši € 35 000 pro malé a střední podniky.

Tato daň tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Poplatníkem je každá fyzická i právnická osoba při nákupu většiny druhů zboží. Plátcem DPH je každý subjekt se sídlem, provozovnou či místem podnikání v České republice registrovaný jako plátcce DPH. Registrace je povinná, pokud obrat daného subjektu přesáhne za nejbližších 12 předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč.

Spotřební daň je uvalena na minerální oleje, maziva, líh, pivo, víno a tabákové produkty. Režim odkladu platí od roku 2004. Česká republika může až do 31.12. 2006 užívat výhody odložené implementace opatření týkajících se spotřební daně z cigaret a jiných tabákových výrobků.

Majetkové a převodní daně

V českém právním řádu jsou zakotveny dědická a darovací daň, daň z převodu nemovitosti a daň z nemovitosti. Pro movitý majetek se určuje daňový základ podle tržní ceny majetku. Pro nemovitosti je tento základ ve většině případů stanoven v závislosti na úředním ocenění daného nemovitého majetku. Nabytí movitého majetku děděním je vyňato z daňové povinnosti pro příbuzné v přímé linii a manžela či manželku vlastníka. Výše daně je závislá na hodnotě majetku a na vzájemném vztahu mezi stranami. Rozpětí sazeb pro darovací daň je 1% až 40% a 1,5% až 20% pro daň dědickou. Daň z převodu nemovitosti byla v roce 2004 snížena o 2% (z 5% na 3%).

Příspěvky na sociální zabezpečení

Zaměstnavatelé, zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné musí platit příspěvky na sociální zabezpečení zahrnující zdravotní pojištění, pojištění pro případ pracovního úrazu, důchodové pojištění a pojištění pro případ nezaměstnanosti. Příspěvek placený zaměstnanci činí 12,5% a je počítán z hrubého příjmu zaměstnance bez jakéhokoli stropu. Příspěvek

placený zaměstnavatelem ve výši 35% se počítá z celkového objemu hrubých mezd vyplácených zaměstnancům.

Výše příspěvku pro osoby samostatně výdělečně činné se určuje z 45% (od roku 2006 již z 50%) čistého příjmu (příjem - výdaje). Maximální výše základu je 486 000 korun. Celková sazba činí 47,5% (včetně 4,4% pojištění pro případ pracovní neschopnosti, které ovšem není povinné). Zákonem předepsané příspěvky na sociální zabezpečení mohou být odečteny z celkového příjmu³⁹.

O osudu případné daňové reformy rozhodne nová vládní koalice, která se zatím stále formuje, i když od konce voleb již uplynuly celé tři měsíce. Klíčové bude, zda se podaří vládu sestavit politickým stranám levicovým či pravicovým a jaké ústupky a kompromisy budou muset být učiněny, aby bylo dosaženo kýžené koaliční dohody. Zatím vše nasvědčuje tomu, že ani případný úspěch ODS by nepřinesl zavedení rovné daně, jelikož potenciální koaliční partneři nejsou této myšlence příliš nakloněni. Já osobně bych vítězství občanských demokratů přivítal, protože náš daňový systém by potřeboval nezbytně reformovat podobným směrem, jakým to uskutečnilo Slovensko v roce 2004, a k této vizi má ODS rozhodně nejbližší. Jenom je škoda, že jejich program na daňovou reformu není důkladně promyšlen a chce se více méně jen svézt na vlně dnes velmi populární rovné daně. Pro ozdravnou kúru českého daňového systému bych doporučil ještě více snížit daň z příjmu právnických osob, snížit celkovou daňovou kvótu za pomoci omezení podílu sociálních příspěvků, ulevit daňovému zatížení práce a ještě více stimulovat investice do výzkumu a vývoje. Nebránil bych se ani zavedení rovné daně, jež by zcela jistě zjednodušila v současnosti velmi komplikovanou a nepřehlednou daňovou administrativu. Jako případné vzory bych doporučil Irsko a Slovensko.

³⁹ European Commission, Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities

V. Mezinárodní dvojí zdanění

I přestože mezinárodní dvojí zdanění nepatří ke klíčovým tématům daňové politiky Evropské unie, vysloužilo si jistou pozornost ze strany Komise i Rady EU a promítlo se též do několika směrnic. Podle mě je dvojí zdanění, jež je upraveno převážně v dvoustranných mezinárodních dohodách, důležitou problematikou s dopadem i na členské státy Evropské unie. Nejen z tohoto důvodu jsem se rozhodl pokusit se alespoň stručně popsat její podstatu a vztah k zemím EU.

Jednotlivé státy zdaňují nejen příjmy svých občanů a společností, ale také příjmy cizích státních příslušníků a zahraničních firem, pokud na jeho území pobírají příjmy, jež podle vnitrostátního zákonodárství podléhají jeho daňové jurisdikci. Ukládat daňové povinnosti v rámci svého území je suverénním právem každého státu, a to bez jakýchkoliv omezení a bez ohledu na daňové systémy jiných států.

O dvojím zdanění můžeme hovořit, jestliže tentýž předmět daně je opakovaně podroben zdanění stejnou nebo obdobnou daní. Dvojí zdanění se obvykle člení na vnitrostátní a mezinárodní. *Vnitrostátní dvojí zdanění* vzniká zpravidla uvnitř jednoho státu v rámci jeho daňových předpisů. Typickým příkladem je zdanění podílu na zisku u obchodních společností. *Mezinárodní dvojí zdanění* se objevuje, pokud fyzická nebo právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, pobírá zdanitelné příjmy ze zdrojů v jiném státě, což může vést ke skutečnosti, že její příjem podléhá zdanění v obou státech. V tomto případě dochází ke kolizi daňových předpisů dvou případně i více zemí.

U mezinárodního dvojího zdanění se můžeme setkat s dvěma základními typy, a to *právním dvojím zdaněním*, jež je podle definice OECD popsáno jako vymáhání srovnatelných daní od jednoho daňového poplatníka ze stejného předmětu zdanění a za stejné období ve dvou nebo více daňových jurisdikcích, a *ekonomickým dvojím zdaněním*, jež vzniká tehdy, když různé

státy zdaňují různé poplatníky, ale na základě stejného předmětu zdanění (např. v případě plateb mezi dvěma podniky nadnárodní společnosti).

Jedním z problémů, které mezinárodní dvojí zdanění přináší, je vytváření možností pro *daňové úniky*, jež jsou obecně definovány jako porušení daňových předpisů, a *vyhýbání se plnění daňové povinnosti*, které by se dalo popsat jako jakési šikovné manévrování v rámci daňové legislativy a využívání jejích nedostatků. V zákonodárství některých zemí, jako je Nizozemí nebo Německo, je postihován jakýkoliv čin, který jde proti smyslu zákona. Naproti tomu v jiných státech je využití mezer v daňových zákonech legální, a tudíž tolerované. Různé přístupy k řešení této otázky nevytváří právě stabilní prostředí v oblasti zdanění zisků z mezinárodního podnikání. Je též důležité uvést, že daňovým únikům napomáhá i nedokonalost samotného daňového práva některých zemí, Českou republiku nevyjímaje. Současná česká daňová legislativa je nestálá, složitá a neurčitá.

K řadě daňových úniků dochází prostřednictvím tzv. daňových oáz, jako jsou například Bahamy, Bermudy nebo Kajmanské ostrovy. Typickými znaky daňových oáz jsou podle Zuzany Rylové nízké případně nulové daňové zatížení; snadná dopravní dostupnost; dobré bankovní služby; dobří právníci; ochrana bankovního tajemství; liberální podnikové zákony pro rychlé založení společností; politická stabilita; záruky proti vyvlastnění nebo znárodnění; výhodné geografické zázemí⁴⁰.

V mezinárodním měřítku existují dva hlavní způsoby daňových úniků. Prvním je *manipulace s převodní cenou* (tzv. transfer pricing) mezi mateřskými a dceřnými společnostmi. V praxi se provádí zejména navýšením pořizovací ceny při dovozu a snížením prodejní ceny při vývozu, přičemž výsledná cena není stanovována podle ekonomické reality, ale spíše na základě daňového plánování a využívání mezer v legislativě jednotlivých zemí. Druhým způsobem je *manipulace s náklady* vynaloženými na služby, které byly poskytnuty v zahraničí. Tato metoda spočívá v tom, že jsou fakturovány neexistující služby nebo jejich fakturace je značně nadhodnocena.

⁴⁰ Rylová, Z. (2005) *Mezinárodní dvojí zdanění*, Jihlava: Nakladatelství ANAG

Snahy o efektivnější potírání daňových úniků se poprvé objevily již ve čtyřicátých letech minulého století ve Skandinávii. Netečné k tomuto problému nezůstalo ani Evropské hospodářské společenství (EHS), jež představilo směrnicí Rady č. 77/799/EHS o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní. Od roku 1990 je rozšířena Úmluvou o vzájemné soudní pomoci, jejímž hlavním cílem je zabránit, aby volný pohyb kapitálu sloužil ke krácení daní a praní špinavých peněz. Kromě toho Maastrichtská smlouva z roku 1992 stanovuje, že členské státy mají svou činnost koordinovat tak, aby chránily finanční zájmy Evropské unie proti daňovým únikům a za uvedeným účelem ve spolupráci s Evropskou komisí také přispěly k úzké a systematické kooperaci mezi příslušnými úřady dotyčných daňových správ. V celosvětovém měřítku probíhá tato ochrana pouze na základě dvoustranných úmluv o vzájemné pomoci a zamezení dvojího zdanění.

Existuje celá řada opatření, kterými lze zamezit či předcházet dvojímu zdanění. Státy mohou podniknout *vnitrostátní opatření* ve formě vlastního daňového zákonodárství, jež rezidentům umožňuje na zjištěnou daňovou povinnost započítat daň, kterou již předtím ze svých příjmů zaplatili v jiné jurisdikci, nebo rezidenty zcela od této daňové povinnosti osvobodit. V České republice až do roku 2000 existovalo podobné zákonné ustanovení, konkrétně § 38 zákona o dani z příjmu. V současné době lze tento velmi efektivní způsob zamezení dvojího zdanění použít jen tehdy, pokud to umožňuje příslušná mezinárodní smlouva.

Asi nejdůležitějším prostředkem v boji s dvojitým zdaněním jsou *dvoustranná opatření*. Jedná se především o dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku. Česká republika k 1.9. 2005 uzavřela celkem 67 těchto smluv s různými státy a další smlouvy jsou ve stádiu jednání. Dohody o dvojitým zdanění jsou velmi účinným způsobem, jak při jejich uzavírání zohlednit konkrétní charakteristiky daňové legislativy v obou smluvních státech a jejich vzájemné hospodářské vztahy.

Posledním opatřením k zamezení dvojího zdanění jsou *mnohostranná opatření*. Hlavní úlohu v tomto směru přebírají zejména OSN, OECD a EU. V Evropské unii bylo přijato několik direktiv týkajících se této problematiky, jako jsou například směrnice Rady č. 90/434/EHS o jednotném systému zdaňování při fúzích, rozdělení, převodech majetků a výměně akcií ve vztahu ke společnostem rozdílných členských států nebo směrnice Rady č. 90/435/EHS o společném systému zdanění mateřských a dceřinných společností. Navíc existuje smlouva mezi členskými státy – tzv. arbitrážní konvence č. 90/436/EHS o odstranění dvojího zdanění v případě úpravy zisků mezi sdruženými podniky, jež upravuje možnost arbitrážního řešení sporů o převodní ceny. Česká republika je účastníkem dvou mnohostranných smluv o zamezení dvojího zdanění, a to jedné pro fyzické a druhé pro právnické osoby. Obě smlouvy byly uzavřeny v sedmdesátých letech pod hlavičkou RVHP.

Mezinárodní smlouvy mají, na základě "vídeňského" principu priority dodržování mezinárodních smluv, velmi silné postavení v právních řádech jednotlivých zemí. I náš zákon o daních z příjmů v § 37 stanovuje, že ustanovení zákona se použije jen tehdy, pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak. Daňové smlouvy bývají nejčastěji uzavírány mezi dvěma stranami, spíše výjimečně se vyskytují smlouvy mnohostranné. Jako podklad pro jejich sjednávání se užívá Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmu a majetku, případně Vzorové smlouvy OSN, jež se aplikuje spíše na případy smluv mezi vyspělými a rozvojovými státy. Mezinárodní smlouva, i když má vyšší právní sílu než daňový zákon, nikdy nemůže stanovit daňovou povinnost překračující nebo vybočující z rámce vnitrostátního daňového zákonodárství.

Pro uzavírání mezinárodních daňových smluv hovoří celá řada přesvědčivých důvodů, mezi něž patří například obava z případných konfliktů mezi soupeřícími daňovými nároky jednotlivých států, snaha o zamezení dvojího zdanění, zájem států na rozdělení podílu na daňových výnosech mezi dva státy a v neposlední řadě i zabránění daňovým únikům.

Jedním z důležitých nástrojů států sloužících k zabezpečení zákonem či smlouvou stanoveného a spravedlivého zdanění je vzájemná výměna informací. Samotný způsob provádění výměny informací je věcí vnitrostátního zákonodárství (u nás zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní), a může se tedy v různých zemích lišit. Výměna informací mezi státy může být uskutečněna pouze tehdy, pokud je daná daň zahrnuta do rámce příslušné smlouvy. Tento instrument je upraven i legislativou Evropské unie. Směrnice č. 77/799/EHS umožňuje příslušným orgánům členských států vzájemné poskytnutí veškerých údajů, které jsou nezbytné pro správné vyměření daní z příjmů a majetku a všech údajů vztahujících se k vyměření nepřímých daní. Nařízení Rady EU č. 1798/2003 o správní spolupráci v oblasti DPH napomáhá správnému vyměření DPH za pomoci výměny potřebných informací. Z roku 2003 pochází i směrnice č. 2003/48/EHS o zdanění příjmů z úspor ve formě úrokového charakteru, jež je zaměřena převážně na úroky vyplácené fyzickým osobám⁴¹.

⁴¹ Rylová, Z. (2005) *Mezinárodní dvojí zdanění*, Jihlava: Nakladatelství ANAG

VI. Závěr

Evropská unie je nadnárodní společenství států, které pomalými kroky směřuje k postupné federalizaci evropského prostoru a vytvoření státoprávního útvaru ne nepodobného Spojeným státům americkým. První kroky pokoušející se o ještě těsnější sepětí členských zemí (např. koncept Ústavní smlouvy EU) prozatím neuspěly, ale i tak lze očekávat, že se přirozený vývoj Evropské Unie bude v následujících letech ubírat právě tímto směrem. S postupnou federalizací a přenášením suverénních pravomocí na jednotlivé orgány EU přichází i omezení rozsahu, ve kterém mohou členské státy spravovat své vnitřní záležitosti, oblast daní z toho nevyjímaje.

Pro správné fungování vnitřního trhu je nezbytné zajistit, aby svoboda pohybu zboží, služeb, kapitálu a osob nebyla narušována nežádoucími zásahy ze strany členských zemí. Z tohoto důvodu je zcela přirozené, že se pozornost Evropské unie obrátila i na daňovou politiku a především na harmonizaci nesourodých daňových systémů. První bylo nezbytné vyřešit problém daně z obrátu, jelikož ta se přímo dotýkala svobody pohybu zboží a služeb a její rozdílná úprava v právních řádech evropských států kladla překážky do cesty plynulého fungování jednotného trhu. Zavedení jednotné daně z přidané hodnoty podle francouzského vzoru proběhlo v šedesátých letech. Další harmonizovanou daní se staly v devadesátých letech spotřební daně, a to z podobného důvodu jako DPH. Rozsáhlá konvergence nepřímých daní napomohla plynulejší funkci jednotného trhu a v budoucnu lze očekávat další kroky směřované na odstranění nedostatků této úpravy spočívající především v zabránění daňovým únikům a přesunu jednotlivých položek zboží a služeb mezi základní a sníženou sazbou u daně z přidané hodnoty. U spotřební daně pravděpodobně dojde k rozšíření jejího předmětu.

Pouze v oblasti přímých daní se zatím, i přes jisté úsilí starších členských států s vyšším daňovým zatížením, nepodařilo dosáhnout výraznějších úspěchů. I když použití slova "úspěch" v tomto kontextu je spíše zavádějící, protože podle mého názoru by tento "úspěch" měl ve skutečnosti negativní

vliv na ekonomiku Evropské unie, jelikož by citelně narušil daňovou konkurenci. Určitá různorodost v tomto ohledu není rozhodně na škodu a nesmíme také zapomínat na fakt, že daňová konkurence působí blahodárně na rozvoj hospodářství a vytváří tlak na vlády členských zemí, aby uplatňovaly efektivní daňovou politiku. Nadnárodní společnosti by jistě uvítaly, kdyby se konečně podařilo zavést do praxe koncept společného daňového základu, který by výrazným způsobem zjednodušil podnikání těchto subjektů na území více členských států Evropské unie.

Mezi nejpalčivější problémy současné Evropské unie v oblasti daňové politiky patří příliš vysoká daňová kvóta, jejíž výše podstatně překračuje úroveň daňového břemene v ostatních vyspělých zemích mimo Evropská společenství. Celkové daňové zatížení ve Spojených státech amerických i Japonsku je o více než deset procentních bodů nižší. Tento propastný rozdíl je z velké části způsoben přehnaně "tíživým" daňovým břemenem spočívajícím na práci a vysokými příspěvky na sociální zabezpečení. V budoucnu by měla Evropská unie zaměřit svou pozornost na snížení daňového zatížení práce a reformu štědrého sociálního systému. Tato opatření by jistě napomohla k rychlejšímu růstu ekonomik členských států. Jistým příslibem se v tomto ohledu zdá být iniciativa některých zemí EU, které se snaží přesouvat daňovou zátěž z přímých daní na daně nepřímé, převážně ekologické. "Zelené daňové reformy" jsou bezpochyby chvályhodným krokem, ale je nutné je doplnit i dalšími opatřeními.

Je až s podivem, kolik rozmanitých daňových systémů se momentálně nachází pod hlavičkou Evropské unie. Vždyť například Irsko a Švédsko představují dvě naprosto rozdílné a kontrastující soustavy, nemluvě o rozdílech mezi starými a nově přistoupiвшими členskými státy. Bude zajímavé sledovat, zda se podaří i nadále tuto různorodost daňových systémů udržet a také zda evropské země podlehnou současné "módní vlně" rovné daně, jež již našla své uplatnění v řadě ekonomik převážně východoevropských států. Podle mého názoru je velmi dobře, že přistoupení desítky nových členských zemí znovu podnítilo diskuzi o správném nasměrování daňové politiky EU a

vytvořilo tlak na starší členské země, aby přehodnotily úpravu daní ve svých právních rádech.

Pokud jde o mezinárodní dvojí zdanění, Evropská unie ponechala tuto problematiku na úpravě prostřednictvím dvoustranných úmluv o zamezení dvojího zdanění. Podle mého názoru se jedná o dobrý krok, jelikož individuálně uzavřené mezinárodní smlouvy mohou lépe odrážet specifika jednotlivých daňových systémů.

Česká republika musela v posledních letech přizpůsobit svůj daňový systém požadavkům Evropské unie vyplývajícím z jejího právního řádu, a to hlavně u daně z přidané hodnoty a spotřební daně. U přímých daní, u nichž EU ponechává svým členským státům volné ruce k jejich úpravě, se zatím České republice nepodařilo provést nezbytné reformy k jejich administrativnímu zjednodušení.

Není tajemstvím, že největším problémem českého daňového systému je nepřiměřeně vysoké daňové zatížení práce. Česká vláda se příliš spoléhá na příspěvky na sociální zabezpečení, jejichž redukce se jeví jako nezbytný krok ke snížení celkové daňové kvóty. Navrhoval bych též pokračovat v trendu snižování sazeb daně z příjmu právnických osob, což by mohlo napomoci rychlejšímu růstu české ekonomiky.

V současné době je navíc velmi obtížné odhadovat jakým směrem se bude česká daňová politika ubírat, jelikož situace tři měsíce po červnových parlamentních volbách je více než nestálá. Česká republika stojí před několika problémy, které bude nezbytné v nejbližší době řešit. Mezi ně patří nedostatečná transparentnost a nestálost českého daňového systému a příliš vysoké sociální příspěvky, u nichž bude nejspíše nutné provést komplexní reformu sociálního a důchodového systému. Na to, která ze stran našeho politického spektra bude muset těmto problémům čelit, si však ještě musíme počkat.

Literatura:

1. European Commission: Directorate-General taxation and customs union (2006) *Structures of the taxation systems in the European Union: data 1995-2004*, 2006 edition, Luxemburg: Office for Official Publications of the European Communities
2. Rylová, Z. (2005) *Mezinárodní dvojí zdanění*, Jihlava: Nakladatelství ANAG
3. Kilkenny, M. (2005) "Taxation theory & practice", TX4305, University of Limerick: College of Economy
4. Kesti, J. (2004) *European Tax Handbook*, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation
5. Mankiw, N.G. (1999) *Zásady ekonomie*, Praha: Grada Publishing
6. OECD (1990) *Taxpayer's rights and obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*, Paris: OECD
7. Pfaffová, Z. a Beneš, Č. (2006) *Daňová politika EU – přímé a nepřímé daně*, nepublikovaná semestrální práce, Technická univerzita v Liberci
8. Micossi, S., Parascandalo, P. a Triberti, B. (2003) "Efficient taxation of multinational enterprises in the EU", *Symposium "La tassazione dell' impresa multinazionale nell' Unione europea"*, Università di Siena, 24. a 25. 1. 2003, [online], dostupné na adrese: <http://coleurop.be/content/studyprogrammes/eco/publications/BEEPs/BEEP5.pdf>
9. Jahoda, R. (2005) "Český daňový systém (vývoj a problémy)", *předmět: Daňová teorie a politika*, Masarykova Univerzita v Brně: Ekonomická fakulta [online], dostupné na adrese: <http://www.econ.muni.cz/~jahoda/DTP/prednes/07HELP05.pdf> [navštíveno 26.7. 2006]
10. ODS (2006) *Volební program ODS* [online], dostupné na adrese: <http://www.ods.cz/volby2006/download.php>
11. Šebelová, H. (2005) "Když reforma, tak "rovná"", *Měšec.cz* [online], 1.12. 2005, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/kdyz-reforma-tak-rovna>

12. Antoš, O. (2006) "KDU-ČSL: Masivní podpora rodin s dětmi", *Měšec.cz* [online], 18.5. 2006, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/kdu-csl-masivni-podpora-rodin-s-detmi>
13. Šebelová, H. (2006) "Daně: To je, oč tu běží", *Měšec.cz* [online], 17.1. 2006, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/dane-to-je-oc-tu-bezi>
14. Kohout, P. (2003) "Jaké budou daně", *Měšec.cz* [online], 21.3. 2003, dostupné na adrese: <http://www.mesec.cz/clanky/jake-budou-dane>
15. Ernst & Young (2006) "Podnikání v České republice očima podnikatelů", *Marketingové noviny* [online], 4.4. 2006, dostupné na adrese: http://www.marketingovenoviny.cz/index.php3?Action=View&ARTICLE_ID=4095
16. Miras Lebl: Personal web (2006) *Mezinárodní daňové systémy* [online], dostupné na adrese: <http://www.miras.cz/seminarky/finance-mds.php> [navštíveno 22.7. 2006]
17. Mitchel D.J. (2005) "Tax competition and the European Union", *M.R. Stefanik conservative institute* [online], 17.10. 2005, dostupné na adrese: <http://www.institute.sk/article.php?841>
18. "VAT stalemate: a new setback for the enlarged EU" (2006), *EurActiv* [online], 25.1. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/vat-stalemate-new-setback-enlarged-eu/article-151895>
19. "Commission proposes new actions against rampant tax frauds" (2006), *EurActiv* [online], 1.6. 2006, dostupné na adrese: <http://euractiv.com/en/innovation/commission-proposes-new-actions-rampant-tax-fraud/article-155716>
20. "Corporate tax 'race to the bottom' hurts EU growth" (2006), *EurActiv* [online], 10.7. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/corporate-tax-race-bottom-hurts-eu-growth/article-156658>
21. "Commission contemplating common corporate tax base" (2006), *EurActiv* [online], 3.4. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/commission-contemplating-common-corporate-tax-base-2008/article-153853>

22. "UK to call for halt to ECJ tax interventions" (2005), *EurActiv* [online], 20.6, 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/financial-services/uk-call-halt-ecj-tax-interventions/article-141227>
23. "Flat tax" (2005), *EurActiv* [online], 1.3. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/flat-tax/article-136190>
24. "Tax burden slowly falling across industrial countries" (2005), *EurActiv* [online], 13.10. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/innovation/tax-burden-slowly-falling-industrial-countries/article-145763>
25. "High taxes do not hinder competitiveness, says report" (2005), *EurActiv* [online], 12.5. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/innovation/high-taxes-hinder-competitiveness-report/article-139384>
26. "Tax rises and subsidy cuts to finance Germany's healing" (2005), *EurActiv* [online], 9.11. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/tax-rises-subsidy-cuts-finance-germany-healing/article-147554>
27. "France introduces controversial air tax" (2006), *EurActiv* [online], 30.6. 2006, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/taxation/france-introduces-controversial-air-tax/article-156496>
28. "Slovakia and the flat tax: Peer pressure" (2005), *EurActiv* [online], 8.7. 2005, dostupné na adrese: <http://www.euractiv.com/en/enlargement/slovakia-flat-tax-peer-pressure/article-142271>